

# SNĚMOVNÍ TISK 513

## ZÁKON

ze dne ...2016

### o evidenci tržeb

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

## ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

### § 1

#### Předmět úpravy

Tento zákon upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související.

#### K § 1:

Vymezuje se obecný předmět zákona o evidenci tržeb odkazující na práva a povinnosti, které vznikají v souvislosti s naplňováním obsahu předpisu, tedy existencí, uskutečňováním a ochranou evidence tržeb, včetně vybraných postupů s ní souvisejících.

Přitom je nutné zdůraznit, že zákon je postaven jako rozšíření nástrojů správy daní. Z tohoto pohledu se účel zákona týká správy daní ve smyslu § 1 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Tato skutečnost je v zákonném textu zdůrazněna užitím odpovídající terminologie, zejména pojmů „poplatník“ a „správce daně“.

### § 2

#### Výkon působnosti

(1) Působnost podle tohoto zákona vykonávají orgány Finanční správy České republiky.

(2) Působnost k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb mají také orgány Celní správy České republiky.

#### K § 2:

Upravují se základní podmínky správy evidence tržeb.

Odstavec 1 vymezuje, že působnost a výkon odpovídajících pravomocí spojených s evidencí tržeb, jsou svěřeny orgánům Finanční správy České republiky, kterými jsou v prvním stupni finanční úřady. V dalším textu zákona se pro označení těchto orgánů používá toliko označení správce daně, a to s ohledem na subsidiaritu použití daňového řádu (viz § 33), ze které plyne, že tam, kde orgán postupuje podle daňového řádu, má postavení správce daně.

Odstavec 2 vymezuje, že k prověřování plnění povinností podle tohoto zákona jsou vedle správce daně příslušné také orgány Celní správy. „Prověřováním plnění povinností“ se rozumí faktické úkony spojené se sledováním skutečného stavu a jeho porovnáváním se stavem žádoucím a udílení sankcí za správné delikty a přestupky podle tohoto zákona. Tato formulace byla převzata z formulace, která je již v právním řádu

užita například v § 58 odst. 1 a 3 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu.

Důvodem je rozšíření efektivity kontroly svěřením kontrolní pravomoci orgánům, které mají vedle orgánů Finanční správy v této oblasti praktické zkušenosti a disponují blízkým okruhem působnosti. Vzájemná koordinace a postupy jsou záležitostí konkrétní dohody těchto dvou orgánů. Zákon tedy nepresumuje, jak přesně by měla tato spolupráce vypadat, nicméně stojí za zmínku, že tyto orgány již v dnešní době v řadě agend úzce spolupracují, a to též bez explicitní podrobné zákonné úpravy vzájemných vztahů.

Vedle uvedené působnosti je do gesce orgánů Celní správy svěřeno též projednávání správních deliktů na základě pravomoci svěřené podle § 30.

Vzhledem k tomu, že orgány Celní správy vykonávají tuto působnost vedle orgánu Finanční správy, je dále v textu zákona používán pro oblasti společné působnosti svodný pojem „orgán příslušný k prověřování povinností podle tohoto zákona“ (například § 31).

## ČÁST DRUHÁ EVIDENCE TRŽEB

### Hlava I

#### Subjekt a předmět evidence tržeb

### § 3

#### Určení subjektu a předmětu evidence tržeb

(1) Subjektem evidence tržeb je poplatník

- a) daně z příjmů fyzických osob a
- b) daně z příjmů právnických osob.

(2) Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníka.

#### K § 3:

Odstavec 1 stanoví, že subjektem, k němuž se vztahují povinnosti podle evidence tržeb, je poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně z příjmů právnických osob.

Ustanovení se váže na stávající zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby. V tomto kontextu je však třeba upozornit na ustanovení § 239a daňového řádu, které fakticky posouvá zánik poplatníka - fyzické osoby z okamžiku faktické smrti do okamžiku tzv. smrti daňové, která nastává až v okamžiku rozhodnutí soudu o dědictví. Důvod pro aplikaci tohoto přístupu je naplnění účelu evidence tržeb, kterým je sledování tržeb pro daňové účely. Je tak logické, aby se v případě úmrtí poplatníka postupovalo analogicky, jako se postupuje u daní z příjmů.

Ustanovení § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob je právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona

rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, svěřenský fond podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Jednání při evidenci tržeb u těch poplatníků, kteří nejsou právníckou osobou, se řídí stejnými principy jako u daní z příjmů či jiných daní, které za poplatníka označují jinou jednotku než je osoba, tj. především se tedy uplatní ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu.

V textu zákona se dále používá pouze slova „poplatník“, tj. nikoliv již plný název „poplatník daní z příjmů“. Kontext, že se nejedná o jiného poplatníka, je dovoditelný právě na základě ustanovení § 3, které výslovně deklaruje, že předmět se dotýká pouze poplatníků daní z příjmů. Nadto zákon s jiným poplatníkem než poplatníkem daní z příjmů nepracuje, tj. snaha o záměnu v jednotlivých ustanoveních by byla spíše snahou o vytržení daného ustanovení z kontextu zákona jako celku. Výjimku z tohoto pravidla tvoří situace, kdy určitá norma tohoto zákona má být aplikována pouze na např. poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Zde se pak používá plného označení.

Odstavec 2 staví najisto, že předmětem evidence jsou a podle zákona o evidenci tržeb evidovány budou pouze evidované tržby uskutečňované poplatníky daní z příjmů.

K vymezení evidované tržby v § 4 pak dochází na základě naplnění podmínek tvořících dva znaky evidované tržby - formální (uvedený v § 5) a materiální (uvedený v § 6). Pouze při naplnění podmínek obou znaků je posuzovaná transakce považovaná za evidovanou transakci.

Na transakce, které nejsou pro účely zákona o evidenci tržeb považovány za evidované tržby, se povinnost evidence nevztahuje, a to bez ohledu na to, zda v souvislosti s nimi vzniká předmět daně, či nikoliv.

## Hlava II Evidovaná tržba

### § 4 Vymezení evidované tržby

(1) Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem.

(2) Evidovanou tržbou je také platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a je

- a) určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem, nebo
- b) následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem.

#### K § 4:

Stanovuje se evidovaná tržba, na niž se uplatní evidence tržeb.

V odstavci 1 se stanovuje základní definice evidované tržby. Aby určitá platba byla shledána jako evidovaná tržba, musí být kumulativně naplněn formální znak uvedený v § 5 a materiální znak evidované tržby, kterým je založení rozhodného příjmu. Rozhodný příjem je definován v § 6.

Evidovanou tržbou je tak celá platba, která takový rozhodný příjem založila.

Tato obecná definice je korigována dalšími ustanoveními, například odstavcem 2, který ji rozšiřuje nebo § 12, který ji naopak zužuje.

Odstavec 2 řeší problematiku různých typů elektronických peněženek, čipových karet a obdobných institutů, v rámci kterých dochází nejdříve k jejich „nabití“ a následně k čerpání kreditu, který byl takto nabit. Záměrem je, aby evidenci tržeb podléhaly obě tyto transakce. Vzhledem k tomu, že příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů může dle povahy transakce nastat jak v případě nabíjení daného kreditu, tak i v případě jeho čerpání, je nutné stanovit explicitně, že za evidovanou tržbu se považují obě tyto situace, tj. v písm. a) je obsaženo „nabití“ a v písm. b) „čerpání nabitého kreditu“.

### § 5

#### Formální náležitosti pro evidovanou tržbu

Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna

- a) v hotovosti,
- b) bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat,
- c) šekem,
- d) směnkou,
- e) v jiných formách, které mají charakter obdobný formám podle písmen a) až d), nebo
- f) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle písmen a) až e).

#### K § 5:

Upravuje se formální znak definice evidované tržby, na niž se uplatní postup evidence tržeb – tedy formy platby, které podléhají evidenci tržeb.

Pro účely evidence tržeb je za evidovanou tržbu považována pouze ta platba, která je uskutečněna ve stanovené formě. Forma uskutečněné platby, v souvislosti s níž vzniká daňová povinnost, je tak zásadním kritériem pro identifikaci transakce podléhající režimu evidence tržeb.

Účelem je vztáhnout povinnost evidence na vymezené způsoby provádění plateb, které se vyznačují nižší nebo nejasnou mírou zpětné dohledatelnosti. V návaznosti na tyto tržby však bude evidence tržeb vztažena též na tržby, které s tržbami obtížně zpětně dohledatelnými souvisejí nebo s takovými tržbami tvoří komplexní celek.

„Hotovostí“ se pro účely tohoto ustanovení rozumí mince a bankovky, lhostejno, zda jsou české či zahraniční.

„Bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat“, se rozumí provedení převodu peněžních prostředků z platebního účtu, k němuž dává platební příkaz plátce prostřednictvím příjemce ve smyslu § 3 odst. 1 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, a to ať již poskytovatel neposkytuje převáděné peněžní prostředky jako úvěr (písm. c) bod 3.), nebo poskytovatel převáděné peněžní prostředky jako úvěr poskytuje (písm. d) bod 3.). Evidence je tedy požadována jen po té skupině bezhotovostních platebních operací, u které je iniciace platby dána prostřednictvím příjemce, typicky se jedná o

bezhotovostní transakce, kde dochází ke styku zákazníka a prodávajícího, zejména karetní transakce, ať už uskutečňované prostřednictvím debetní či kreditní karty (převod peněžních prostředků z účtu na účet ve smyslu § 2662 občanského zákoníku s užitím platební karty), nebo prostřednictvím virtuální karty umístěné např. v mobilním telefonu (převod peněžních prostředků z účtu na účet ve smyslu § 2662 občanského zákoníku s užitím mobilního telefonu). V tomto posuzování nemá vliv, zda je platební terminál ve vlastnictví poplatníka či je mu propůjčen. I v případě propůjčení jde totiž o jeho aktivitu, která platbu zprostředkovává.

Legislativně je však navržené řešení koncipováno obecně, tj. je neutrální z hlediska budoucího vývoje, kdy se neváže na konkrétní technické zařízení, kterým se platba iniciuje. Obstojí tak i v případě budoucích inovací těchto způsobů platby (např. bezkontaktní nálepka, bezkontaktní přívěšek na klíče apod.).

„Šekem“ a „směnkou“ se rozumí šek a směnka podle zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového, případně jejich zahraniční obdoby.

V písmenu e) se rozumí platby obdobné výše uvedeným platbám, např. dárkové karty, žetony nahrazující měnu, bitcoiny nebo platby prostřednictvím speciálních kartiček, které jsou dostupné širšímu okruhu osob apod. Formální znak evidované tržby naplní rovněž poukázky na zboží nebo služby ve smyslu § 1939 a násl. občanského zákoníku. Mezi poukázky na zboží nebo služby patří také stravenka, kterou se rozumí poukázka opravňující poukazníka u poukazaného k odběru plnění ve formě potravin.

Obsahem písmena e) však není převod z účtu na účet, inkaso, akreditiv nebo barter. Výjimkou v případě barteru však budou případy, kdy se bude jednat o platbu obdobnou platbě v hotovosti (tedy případy, kdy poplatníci mezi sebou zavedou vybraný druh plnění jako obecné platidlo, nikoliv nahodilé případy směny, darování a jiných právních jednání).

V písmenu f) se stanoví zvláštní forma spočívající v započtení (které je možné samo o sobě považovat za formu platby, která neodpovídá formám plateb podle písmen a) až d), ani formě, která má charakter obdobný těmto formám plateb), avšak pouze za předpokladu, že se jedná o započtení kauce složené ve formě odpovídající ostatním formám plateb podle písmen a) až e).

Ustanovení písm. f) dopadá zejména na případy tzv. vratných kaucí, které jsou skládány jako jistota např. za užívání věci. Je-li poté věc poškozena, vzniká nárok na uspokojení z této kauce, který je praxi reálně proveden právě započtením a vrácením platby v menší výši, než byla přijata, případně úplnou konzumací výše kauce na uhrazení škody způsobené poškozením věci; v opačném případě se kauce vrátí.

## § 6

### Rozhodný příjem

(1) Rozhodným příjmem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) u poplatníka daně z příjmů fyzických osob příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který
  1. není předmětem daně z příjmů,
  2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý nebo
  3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo

b) u poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který

1. není předmětem daně z příjmů,
2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý,
3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo
4. podléhá dani ze samostatného základu daně.

(2) Příjmy podle odstavce 1 jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy podle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.

(3) Pro účely tohoto zákona je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také příjem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka. Tento příjem není pro účely tohoto zákona příjmem tohoto společníka.

### K § 6:

Odstavec 1 vymezuje rozhodný příjem pro účely evidence tržeb. „Rozhodný příjem“ je pojem, který slouží k vymezení evidované tržby v § 4.

Písmeno a) vymezuje rozhodný příjem u poplatníka daně z příjmů fyzických osob. U něj jsou rozhodným příjmem pouze ty platby, které jsou zároveň příjmem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Dle textace § 7 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze samostatné činnosti, a tedy rozhodnými příjmy, i příjmy získané činností podle § 7, ke kterým zákon vyžaduje příslušné oprávnění, ačkoliv jej daňový subjekt nezískal („černé podnikání“). Rozhodným příjmem naopak nejsou zejména ty příjmy, které jsou příjmem podle § 9 nebo 10 zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) vymezuje rozhodný příjem u poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Písmena a) a b) vymezují rozhodné příjmy jako příjmy podle zákona o daních z příjmů, a to s přihlednutím k odstavci 2 ustanovení s tím, že za rozhodné příjmy se dále nepovažují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy ojedinělé, příjmy, které tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně a příjmy z jiné činnosti než podnikání a u poplatníků daně z příjmů právnických osob příjmy zahrnované do samostatného základu daně.

Je však nutné v souladu s úvodní větou důvodové zprávy k tomuto ustanovení konstatovat, že ačkoliv rozhodným příjmem může být pouze plnění, které je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, v praxi tento příjem nemusí nutně odpovídat evidované tržbě, tedy celkové částce, která je hrazena původcem tržby (zákazníkem) poplatníkovi. V řadě situací, např. komisní prodej, dochází k tomu, že hrazená částka je diametrálně odlišná (vyšší) než částka příjmu.

Vyloučení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle písm. a) bodu 1 a písm. b) bodu 1 reflektuje ustanovení § 3, resp. § 18 zákona o daních z příjmů (tj. nemělo by smysl evidovat tržby, které dle zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně). Cílem tohoto ustanovení je vyloučit z evidence takové transakce, které jsou vyloučeny z předmětu daně z příjmů.

Evidovanou tržbou je u poplatníka daně z příjmů vždy pouze příjem, který není ojedinělým příjmem. Vyloučení „ojedinělých“ příjmů je administrativní vyloučení, které spočívá v neevidenci takových transakcí, které jsou pouze ojedinělého (často i jednorázového) charakteru.

Kritérium ojedinělosti je z hlediska teorie a obecných principů správního práva tzv. „neurčitým právním pojmem“, tj. jde o obecný pojem s vlastním významem. Důvodem pro užití takového právního pojmu je v legislativní praxi zejména široký okruh případů, na které má být uvedena norma aplikována, a který vylučuje možnost uplatnění definice konkrétní. Uvedený případ nastává podle předkladatele právě v případě určení znaků „ojedinělosti“.

V tomto kontextu se jedná o obecné ustanovení. Z důvodu nemožnosti zajistit dostatečně obecnou definici daného pojmu, která by nevedla k zúžení jeho obsahu, nebyla technika legislativní definice v daném případě zvolena. Výklad vnitřního obsahu pojmu je nutné provést v daném případě s ohledem na posouzení konkrétních okolností. Přitom kritériem pro definici této vlastnosti příjmu je tedy jednorázovost či výjimečnost příjmu.

Z evidence tržeb budou například vyjmuty transakce mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při ojedinělém prodeji vyřazeného majetku zaměstnancům. Tento případ je nutné odlišit od „podnikových prodejen výrobků zaměstnancům“, v rámci kterých vznikají pravidelné nikoliv ojedinělé příjmy.

Vyloučení příjmů zahrnovaných do základu daně vybírané srážkou je logickým opatřením, neboť v případě těchto příjmů je z hlediska daně z příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob (zčásti i u daně z přidané hodnoty) kladen akcent většinou na jednoduchost u poplatníka, a proto je správa takové daně přenesena na plátce tohoto příjmu. Zahnutí těchto plnění do evidence tržeb by tedy bylo v rozporu s přístupem zákona o daních z příjmů (též zákona o dani z přidané hodnoty v případě § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).

U poplatníků podléhají evidenci pouze příjmy z podnikání, kterým se má na mysli činnost obsažená v definici podnikatele uvedené v § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Naopak příjmy, jejichž přijetí nesouvisí s podnikatelskou činností poplatníka, nejsou evidovanou tržbou a evidenci nepodléhají.

Evidovány tak u poplatníků daně z příjmů fyzických osob nebudou příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, v situaci, kdy tyto příjmy nebyly získány výkonem podnikání.

Mezi takové platby lze dále zařadit např. spropitné. Spropitné lze považovat za nepovinnou platbu, která vyjadřuje míru spokojenosti zákazníka s poskytnutými službami, a protože žádný zákon spropitné výslovně neupravuje, mělo by se při určení, komu náleží, vycházet z projevené vůle zákazníka - např. pro obsluhu, kuchaře v restauraci apod. Jelikož v praxi ke konkrétně projevené vůli zpravidla nedochází, záleží na konkrétních zvyklostech zařízení, komu se spropitné rozdělí - např. jen konkrétní obsluhující osobě, celému obsluhujícímu personálu, nebo se spropitné považuje za příjem majitele zařízení, apod. Z pohledu zákona o dani z příjmu je spropitné chápáno jako nepovinná platba obsluze, která odráží míru spokojenosti s poskytnutou obsluhou. Zákazník ji poskytuje vždy dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Pokud je příjemcem obsluhující personál (tj. zaměstnanci), z pohledu zákona o daních z příjmů se jedná o příjem přijatý v

souvislosti s výkonem závislé činnosti a jako takový podléhá dani z příjmů fyzických osob v souladu s ustanovením § 6 odst. 1. písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pokud by se spropitné nerozdělovalo, ale tvořilo by příjem provozovatele zařízení, jednalo by se o příjem ze samostatné činnosti jako každý jiný, a jako takový by se měl řádně evidovat a danit.

Odstavec 2 se dotýká poplatníků daně z příjmů, kteří jsou účetními jednotkami. Ti totiž na základě ustanovení § 21h zákona o daních z příjmů (znění účinné k 1. lednu 2015) považují za příjmy své výnosy. Vzhledem k tomu, že záměrem evidence tržeb je zachycení reálného majetkového toku a nikoliv záznamu v evidenci, který může nastat v jiném časovém okamžiku, je pro účely evidence tržeb od účetního zachycení odhlíženo.

V tomto směru je tedy při naplnění dalších zákonných kritérií příjmem i platba zálohy – kreditu, tj. tato transakce podléhá evidenci. Jednotlivé čerpání tohoto kreditu pak již nikoliv (to neplatí v případě, že je za kauci poskytnuta např. kartička, nebo jiný pevný nosič, ze kterého se čerpají jednotky peníze zastupující, nebo kupony; v těchto případech je pak za tržbu v souladu s § 4 odst. 2 považována i následná transakce).

Odstavec 3 je zvláštním ustanovením upravujícím vybraný aspekt režimu evidence odlišně od obecného ustanovení § 18b odst. 2 zákona o daních z příjmů, na jehož principy je zákon o evidenci tržeb obecně navázán, které stanoví, že příjmy veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti jsou pro účely zákona o daních z příjmů předmětem daně na straně společníků veřejné obchodní společnosti nebo komplementářů komanditní společnosti.

Výslovně se tak stanoví výjimka z této vazby, spočívající v tom, že pro účely zákona o evidenci tržeb je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také platba těmto osobním obchodním společenstvem, připadající jinak podle § 18b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro účely zdanění na společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, na jejichž straně je toto plnění považováno za příjem, který je předmětem daně, a zdaňováno.

Jmenovaná platba bude na základě uvedeného ustanovení pro účely zákona o evidenci tržeb považována za rozhodný příjem podle § 6 odst. 1 na straně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti (nikoliv jejich společníků nebo komplementářů), a evidovanou tržbu, jejíž je tento rozhodný příjem součástí, budou povinny evidovat tyto právnické osoby.

## § 7

### Storno a opravy

Vrací-li se evidovaná tržba nebo provádí-li se její opravy, použijí se ustanovení týkající se evidence tržeb obdobně s tím rozdílem, že je tato tržba evidována jako záporná.

#### K § 7:

Ustanovení řeší problematiku tzv. „storna“, tj. případů, kdy z nějakého důvodu dochází k vracení evidované tržby (například reklamace). V takovém případě se taková tržba eviduje s tím rozdílem, že je formálně vykazována jako negativní (tj. záporná).

Ustanovení se týká též situací, kdy je vrácena pouze část evidované tržby (např. reklamace pouze části nákupu).

Dále je nutné ustanovení aplikovat v situacích, kdy potřeba „storna“ nevyvstává z faktického vrácení již jednou zaevidované tržby, ale z jejího, byť částečně, nesprávného zaevidování.

## § 8 Nepřímé zastoupení

Jedná-li poplatník svým jménem na účet jiného poplatníka, je povinen evidovat tržbu ten, kdo jedná svým jménem na účet jiného.

### K § 8:

Ustanovení je zvláštním ustanovením upravujícím pro účely evidence tržeb konkrétní aspekt právního vztahu nepřímého zastoupení, když stanoví, že za samostatnou tržbu se považuje platba třetí osoby nebo komitenta komisionáři.

Řeší situaci komisionáře, který přebírá plnění v rámci právního vztahu vzniklého komisionářskou smlouvou; podle zákona o daních z příjmů je příjemem přijaté plnění pouze do výše, která plyne na jeho účet (zejména marže). Část plnění přijatá na účet komitenta není podle zákona o daních z příjmů příjmem komisionáře a bez dalšího by u něj nesplňovala podmínky pro naplnění materiálního znaku evidované tržby. Věcným záměrem však je, aby uvedenou tržbu evidoval komisionář. Tržbou evidovanou komisionářem tak na základě uvedeného ustanovení bude rovněž plnění přijaté (nebo část plnění přijatá) komisionářem od 3. osoby na účet komitenta. Za této situace tedy evidenci tržeb podléhá přijaté plnění i v případě, že bude celá přijatá částka zcela předána komitentovi, a tedy neobsahuje plnění, které by bylo příjmem na straně komisionáře (v praxi zejména marží).

## § 9 Pověření k evidování tržeb

(1) Poplatník, kterému tržba plyne, může pověřit evidováním tržby jiného poplatníka, aby za něj tuto tržbu evidoval.

(2) Plyne-li jedna evidovaná tržba více poplatníkům, mohou tito poplatníci pověřit jednoho z nich, aby za ně tuto tržbu evidoval.

(3) Poplatník, který je k evidování tržby pověřen, má povinnost evidovat tržby poplatníka, který ho k evidování tržby pověřil.

(4) Poplatník, který k evidování tržeb pověřil jiného poplatníka, se pověřením nezbujuje odpovědnosti za důsledky spojené s porušením povinností podle tohoto zákona.

### K § 9:

Odstavec 1 stanoví, že pakliže poplatníkovi plyne tržba prostřednictvím zástupce (tedy poplatníka, který jedná na jeho účet), může poplatník přenést povinnost evidovat tržbu na tohoto druhého poplatníka pověřením, které je součástí podmínek zastoupení.

S ohledem na vymezení role institutu veřejnoprávní smlouvy v tomto případě je nutné podotknout, že s přijetím (nového) správního řádu, tj. od 1. ledna 2006 byla veřejnoprávní smlouva a její režim explicitně upraveny, avšak

pouze pro ty úpravy obsahující veřejnoprávní povinnosti, u nichž není aplikace správního řádu (i s režimem veřejnoprávní smlouvy obsaženým v § 159 a násl.) výslovně suspendována. Takovým případem je daňový řád, který v § 262 stanoví, že při správě daní se správní řád nepoužije. S ohledem na ustanovení § 177 odst. 2 správního řádu tak na úpravu správy daní z úpravy správního řádu dopadá (pouze) ta část úpravy základních zásad činnosti správních orgánů (§ 2 až 8 správního řádu), která není do daňového řádu výslovně začleněna - úprava veřejnoprávní smlouvy podle § 159 a násl. správního řádu se tedy při správě daní nepoužije. Vzhledem k uvedenému je nutné podotknout, že na dohodu o pověření je možné aplikovat pouze analogickou úpravu smluvního práva podle občanského zákoníku.

Ustanovení odstavce 2 se inspiruje ustanovením § 5b zákona o dani z přidané hodnoty, který upravuje zvláštní případ tzv. „skupiny“. Pro účely evidence tržeb tedy platí, že v případě, kdy by jedna evidovaná tržba měla plynout více poplatníkům (např. na základě smlouvy o společnosti nebo na základě spoluvlastnictví), pak si mohou zvolit jednu osobu ze členů společenství, která bude daný příjem evidovat. Umožnění volby pouze jednoho člena společenství oprávněného k provádění evidence jménem ostatních poplatníků, nikoliv tedy více těchto oprávněných členů, je analogií k ustanovení § 5b odst. 1 daně z přidané hodnoty. Cílem úpravy je umožnění toho, aby společné příjmy mohl evidovat pouze jeden člen společnosti (sdružení bez právní subjektivity) dohromady, tj. nikoliv každý zvlášť.

Toto ustanovení se dále uplatní rovněž na tzv. „transparentní entity“, tedy uspořádání právních vztahů bez právní osobnosti, ve kterých se plnění pocházející z právních jednání považují za plnění účastníkům těchto právních vztahů, nikoliv entitě samotné.

Odstavec 3 stanoví důsledky jednání podle odstavce 1 a 2. V případě, že poplatník pověřil plněním evidenční povinnosti zástupce, vzniká zástupci povinnost evidovat tržby poplatníka, který ho k evidování tržby pověřil. Zástupce tak má povinnost evidovat tržby v rozsahu stanoveném tímto zákonem a za porušení této na základě vzniku zástupčího oprávnění nově vzniklé povinnosti odpovídá na základě principů deliktů i jiné veřejnoprávní odpovědnosti.

Uvedené ustanovení se však s přihlédnutím k principům a normám uplatněným v rámci pracovněprávních předpisů nevztahuje na případ pověření zaměstnance, neboť takový postup by bylo možné shledat za rozporný s ochranou poskytovanou v pracovněprávních vztazích, zejména s ohledem na ustanovení upravující omezení odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem závislé činnosti podle § 257 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce.

Odstavec 4 stanoví, že důsledek vzniku zastoupení podle odstavce 1 a 2 popsány v 3, tedy vznik povinnosti evidovat tržby vč. odpovídající odpovědnosti na straně pověřeného zástupce, nezbujuje zastoupeného poplatníka jeho právních povinností podle tohoto zákona vč. odpovědnosti za důsledky spojené s jejich porušením. Důvodem této konstrukce odpovědnosti je zejména snaha zamezit účelovému zbavování se povinností (pověření nekontaktní osoby apod.).

Výsledkem nastíněných norem tedy bude reálná společná povinnost zástupce i zastoupeného zajistit zaevidování evidované tržby. Splní-li tedy tuto povinnost zástupce, splní svou povinnost i zastoupený, a uvedené platí obdobně i naopak (tedy např. v situaci, kdy zastoupený zjistí, že zástupce není v konkrétním případě sto splnit povinnost tržbu zaevidovat, splní tuto povinnost sám, splní tuto povinnost z hlediska uložené veřejnoprávní povinnosti za sebe i za

zastoupeného). K zamezení veřejnoprávní odpovědnosti tedy postačí, splní-li povinnost jeden z poplatníků.

Z hlediska přístupnosti údajů evidovaných za zastoupeného zástupcem je nutné podotknout, že v souladu s § 64 daňového řádu budou údaje o tržbách zastoupeného odeslané zástupcem předmětem spisu jak na straně zastoupeného, tak na straně zástupce. Zastoupený má tedy právo na informace o tržbách, které za něj byly evidovány jinou osobou.

### Hlava III

## Tržby evidované ve zjednodušeném režimu a tržby vyloučené z evidence tržeb

### § 10

#### Tržby ve zjednodušeném režimu

(1) Ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.

(2) Ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat také tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou. Tyto tržby stanoví nařízením vláda.

#### K § 10:

Ustanovení upravuje podmínky vedení evidence tržeb ve zjednodušeném režimu.

Odstavec 1 explicitně upravuje, že tržby z prodeje zboží a služeb na palubách dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob mohou podléhat zjednodušenému režimu evidence. Přitom „pravidelnou hromadnou přepravou osob“ se má na mysli obsah pojmu uvedený v příloze č. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které bylo pro účely zákona o evidenci tržeb explicitně přejato, tedy přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle příslušných zde vymezených zákonů. Uvedené ustanovení tedy míří jak na tržby uskutečňované při dopravě splňující uvedené kritéria uskutečňované prostředky silniční dopravy, tak na tržby uskutečněné při tomto typu dopravy prostředky drážní a letecké dopravy a prostředky užitými k vnitrozemské plavbě.

Odstavec 2 obsahuje materiální kritérium vymezující tržby, které mají být podrobeny zjednodušenému režimu evidence. Tržbou, která se může evidovat ve zjednodušeném režimu, je tržba, u níž by aplikace běžného způsobu evidence ovlivnila vykonávanou činnost do té míry, že její výkon by byl znemožněn, nebo zásadně ztížen. S ohledem na skutečnost, že kritériem je znemožnění, nebo zásadní ztížení stavu, při kterém dochází k výkonu plynulého a hospodárného evidování tržeb, postačí, pokud je uvedené znemožnění nebo ztížení způsobeno samostatným projevem na straně „hospodárnosti“ (s ohledem na poplatníka), nebo „plynulosti“ této činnosti (např. v případech, kdy při jakémkoliv nastavení mezní doby odezvy dochází k narušování plynulého provozování činnosti poplatníka).

Ustanovení zároveň obsahuje zmocnění vlády stanovit formou nařízení vymezení konkrétních tržeb naplňujících uvedené materiální kritérium tržby, která může být podrobena

zjednodušenému režimu evidence. Vymezením tržeb v nařízení vlády je dáno najisto, které tržby jsou pod uvedenou definicí zahrnuty.

Účelem obsahu tohoto ustanovení je ochránit poplatníky před možnými tvrdostmi.

Není totiž možné zcela předvídat budoucí způsoby podnikání a obchodní modely, které mohou být nekompatibilní s požadavky stanovenými evidencí tržeb. Není proto záměrem, aby se evidence tržeb v běžném režimu ze zásady uplatňovala na situace, ve kterých by její uplatňování mělo za následek faktickou likvidaci obchodních modelů. Uvedená konstrukce je tak volena především z důvodů reakční rychlosti, při jejímž zajištění může výkonná moc reagovat na vývoj okolností téměř okamžitě a daný obchodní model podrobit zjednodušenému režimu evidence tržeb.

### § 11

#### Povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu

(1) Správce daně vydá na základě žádosti poplatníka povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu, pokud by evidování daně tržby běžným způsobem znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti tohoto poplatníka, ze které tato tržba plyne.

(2) V žádosti poplatník uvede důvody, které svědčí pro naplnění podmínek pro vydání povolení, a tržby, na které se má povolení vztahovat.

(3) Správce daně o žádosti rozhodne ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího podání. V povolení správce daně uvede tržby, na které se povolení vztahuje.

(4) Byla-li žádost zamítnuta, lze novou žádost podat nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení o nabytí právní moci zamítavého rozhodnutí. V této nové žádosti je poplatník povinen uvést jiné důvody než ty, které již obsahovala žádost původní, jinak bude nová žádost odložena. O odložení žádosti musí být žadatel vyzooměn.

(5) Přestanou-li být splňovány podmínky pro vydání povolení, je držitel povolení povinen tuto skutečnost oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, ve kterém tato skutečnost nastala.

(6) Správce daně zruší povolení, zjistí-li, že pominuly podmínky pro jeho vydání.

#### K § 11:

Ustanovení upravuje proces vydávání povolení pro evidování tržeb ve zjednodušeném režimu. Umožňuje tak poplatníkům, kteří nepodléhají zjednodušenému režimu na základě výslovné konkretizace zákona či nařízení vlády, aby v jejich individuálním případě bylo rozhodnutím stanoveno, že mohou tento režim využít.

Podle odstavce 1 je podmínkou pro úspěšnost žádosti, aby byla evidencí tržeb běžným způsobem činnost poplatníka buď znemožněna, nebo zásadně ztížena, a to buď z důvodu hospodárnosti této činnosti, nebo její plynulosti. Platí, že

poplatník nemusí žádat o povolení na celou svou činnost, ale např. pouze na určité druhy tržeb nebo na činnost jedné ze svých provozoven.

Právě okruh tržeb (určení jak např. věcně nebo dle provozoven nebo i časově) je povinen dle odstavce 2 specifikovat do žádosti o povolení. Stejně tak je povinen uvést odůvodnění toho, proč není možné s přihlédnutím k odstavci 1 tržby evidovat běžným způsobem.

O povolení rozhoduje dle odstavce 3 správce daně, přičemž musí vydat rozhodnutí do 15 dnů ode dne podání žádosti. Na tuto lhůtu se v případě vad podání aplikuje její pozastavení a případné prodloužení vyplývající ze subsidiární úpravy v daňovém řádu (§ 34 daňového řádu). Tato lhůta není lhůtou propadnou. Její promeškání správcem daně zakládá toliko možnost zahájení postupu pro nečinnost, tj. poplatník, u něhož je správce daně v prodlení, není zproštěn svých povinností evidovat tržby.

Správce daně je v povolení povinen vymezit tržby, na které se vztahuje. Může přitom uznat důvody k vedení ve zjednodušeném režimu ve vztahu k všem poplatníkům navrhovaným tržbám, nebo pouze některým z nich.

Odstavec 4 je ochranou proti potenciálnímu obstrukčnímu chování, tj. opětovnému šikanóznímu podávání stejných žádostí.

Odstavec 5 stanovuje oznamovací povinnost poplatníka pro případ, kdy došlo k zániku důvodů, které zakládaly nárok na povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu. Porušení této oznamovací povinnosti je sankcionovatelné dle § 247a odst. 1 daňového řádu.

Odstavec 6 obsahuje normu, která ukládá správci daně zrušit povolení v případě, že přestaly u daného poplatníka existovat důvody, které zakládaly nárok na povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu. Tento akt je aktem konaným z moci úřední, přičemž podnětem pro tento akt může být jak informace z vlastního zkoumání správce daně, tak oznámení poplatníka podle odstavce 5.

## § 12

### Tržby vyloučené z evidence tržeb

(1) Evidovanou tržbou nejsou tržby

- a) státu,
- b) územního samosprávného celku,
- c) příspěvkové organizace,
- d) České národní banky,
- e) držitele poštovní licence.

(2) Evidovanou tržbou nejsou také tržby

- a) banky, včetně zahraniční banky,
- b) spořitelního a úvěrního družstva,
- c) pojišťovny a zajišťovny,
- d) investiční společnosti a investičního fondu,
- e) obchodníka s cennými papíry,
- f) centrálního depozitáře,
- g) penzijní společnosti,
- h) penzijního fondu,
- i) z podnikání v energetických odvětvích na základě licence udělené podle energetického zákona,
- j) z podnikání na základě povolení krajského úřadu podle zákona o vodovodech a kanalizacích.

- (3) Evidovanou tržbou nejsou také tržby
  - a) uskutečněné do přidělení daňového identifikačního čísla a během 10 dní následujících po jeho přidělení,
  - b) z poštovních služeb a zboží a služeb poskytovaných v přímé souvislosti s nimi,
  - c) ze vztahu souvisejícího s pracovníprávním nebo obdobným vztahem,
  - d) ze stravování a ubytování žákům a studentům poskytovaného školou, vysokou školou nebo školským zařízením,
  - e) z jízdného nebo související platby hrazených v dopravních prostředcích při pravidelné hromadné přepravě osob,
  - f) na palubě letadel,
  - g) z osobní železniční přepravy,
  - h) z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků,
  - i) z prodeje zboží či služeb prostřednictvím prodejního automatu,
  - j) z provozování veřejných toalet.

(4) Evidovanou tržbou nejsou také tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu. Tyto tržby stanoví nařízením vláda.

### K § 12:

Ustanovení stanoví tržby, které jsou vyňaty z povinnosti evidence tržeb. Obecně je zákon koncipován takovým způsobem, že přímo vyjímá z povinnosti evidence tržeb takové podnikatelské segmenty, které již podléhají regulaci na základě jiných předpisů, jsou financovány z veřejných zdrojů nebo působí v oblasti veřejně prospěšných činností a podobně. Případy, kdy evidence tržeb není v současné době možná či vhodná spíše z technických důvodů, s ohledem na předpokládaný významný zásah do výkonu podnikatelské činnosti ve stávající podobě, jsou řešeny prováděcím nařízením.

Odstavec 1 a 2 stanoví výčet tržeb, které jsou z evidence tržeb vyňaty na základě toho, že se jedná o tržby přijaté vymezenými poplatníky, u nichž je s ohledem na jejich povahu dán jeden nebo více důvodů pro plošné vynětí jejich tržeb z evidence.

V případě odstavce 1 je tento postup odůvodněn zvláštním veřejnoprávním statutem poplatníků, tj. státu, územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, České národní banky a držitele poštovní licence. Ve vztahu k tržbám státu lze konstatovat, že v podmínkách veřejného práva je obtížně představitelné, aby subjekt disponující právním zájmem na dodržování uvedených norem, na jehož podnět byla uvedena právní úprava přijata, svým potenciálním působením v právní sféře směřoval k obcházení zákonem uloženého režimu daňových povinností.

Územní samosprávné celky, tedy obce a kraje, jsou s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob podle § 3 odst. 1 písm. a) (ve vztahu ke krajům) a podle § 4 odst. 1 písm. h) (ve vztahu k obcím) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní příjemcem celé vybrané daně z příjmů právnických

osob v případech, kdy poplatníkem je právě tento územní samosprávný celek – uvedenou situaci je tak možné, i s ohledem na závěry plynoucí z judikatury správních soudů, reálně považovat za „osvobození“ územních samosprávných celků od daně z příjmů právnických osob, neboť uvedenou daň reálně platí samy sobě.

Uplatnění režimu evidence ve vztahu k příspěvkovým organizacím územních samosprávných celků bylo shledáno za nadbytečné s ohledem na skutečnost, že podle § 27 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů může příspěvková organizace do svého vlastnictví nabýt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, zisk právnické osoby formy příspěvkové organizace z její doplňkové činnosti je podle § 28 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb. možné použít jen ve prospěch hlavní činnosti (jiný způsob využití je možný pouze na základě povolení zřizovatele, avšak vždy v souladu se zákonem) a režim majetkového hospodaření příspěvkové organizaci je v dalších zásadních ohledech zákonem výrazně zúžen v neprospěch volné ziskové činnosti s tím, že zřizovatel provádí v souladu s § 27 odst. 9 uvedeného zákona kontrolu tohoto hospodaření.

Ve vztahu k České národní bance je nutné konstatovat, že s ohledem na skutečnost, že jejím hlavním cílem činnosti a současně i zásadní složkou kompetence je podle § 2 odst. 1 zákona č. 6/1993, o České národní bance, péče o cenovou stabilitu, mezi její další činnosti patří výkon dozoru nad příslušnými finančními institucemi a že podle § 19 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je tato věcně osvobozena od daně z příjmů právnických osob, není důvodné v předpokládaných reálných podmínkách shledat její podřazení režimu evidence za důvodné.

Konečně lze konstatovat, že zájem na vynětí držitele poštovní licence podle zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách se odvíjí od skutečnosti, že jediným držitelem této licence je v současné době společnost Česká pošta, s. p. disponující právní formou státního podniku, jejímž zakladatelem je Ministerstvo vnitra České republiky a jejíž hlavní činnost se orientuje na uspokojení veřejných služeb v oblasti poštovní přepravy s tím, že na její činnost se vztahuje celá řada právních předpisů, vč. zvláštních povinností provozovatele poštovních služeb a držitele poštovní licence podle § 32a až 33a a regulace cen základních služeb podle § 34a zákona č. 29/2000 Sb.

V případě odstavce 2 je tento postup plošného vynětí poplatníků odůvodněn již existujícími mechanismy, které jsou považovány za dostatečné k uskutečnění transparentní kontroly pro účely správy daně i bez uvalení režimu evidence tržeb (jedná se o existující právní regulaci a zejména dohled České národní banky v případě bank a zahraničních bank, spořitelních a úvěrních družstev, pojišťoven a zajišťoven, investičních společností a investičních fondů a obchodníků s cennými papíry, příp. o právní regulaci zvláštními předpisy v případě poplatníků podnikajících v energetických odvětvích a poplatníků podnikajících na základě povolení krajského úřadu podle zákona o vodovodech a kanalizacích).

Odstavec 3 stanoví výčet tržeb, které jsou z evidence tržeb vyňaty na základě jiných důvodů, než těch vymezených v odstavci 1 nebo 2 - důvodem vynětí jsou tedy okolnosti spočívající v samotném uskutečnění tržby, zejména povaha poskytovaných služeb, z nichž jsou tyto tržby získány.

S ohledem na skutečnost, že k identifikaci poplatníka při evidenci tržeb slouží vedle jedinečného certifikátu získaného od správce daně postupem podle § 13 až 15 především daňové identifikační číslo, jsou podle písmene a) z evidování

tržeb vyňaty tržby jinak vyhovující znakům evidované tržby podle § 4, které jsou u poplatníka, kterému nebylo dosud daňové identifikační číslo přiděleno, uskutečněny do přidělení daňového identifikačního čísla a v rámci zachování dostatečné přípravné lhůty pro výkon evidence též během 10 dní následujících po přidělení daňového identifikačního čísla.

Evidování tržeb subjektů podle písmen b) až e) a j) se jeví jako „nehospodárné“ (finanční a administrativní zatížení). Daňové inkaso z hotovostních tržeb těchto subjektů je mizivé v poměru k nákladům, které by musely tyto subjekty vynaložit na splnění povinností stanovených navrhovaným zákonem o evidenci tržeb. S ohledem na již existující dostatečnou regulaci je možné uvalení dalších povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb a vedoucích ke stejnému cíli považovat za nehospodárné a významným způsobem ztěžující podnikatelskou činnost.

Písmeno b) obsahuje vynětí specifických tržeb poskytovatelů poštovních služeb, tedy tržeb poplatníků, kteří nejsou držiteli poštovní licence podle odstavce 1 písm. e). Reálně se tedy jedná o poskytování kurýrních a obdobných služeb, jejichž mobilní charakter je z hlediska nálehavosti důvodu vynětí srovnatelný s činností spočívající v provozování dopravních prostředků podle písmene e), která je taktéž vyňata z evidence.

V rámci písmene c) jsou vyňaty případné příjmy zaměstnavatele vyplývající ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním vztahem. „Příjmy ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním vztahem“ se rozumí příjmy zaměstnavatele ve formě přijetí úplaty za plnění povahy zaměstnaneckých benefitů poskytovaná zaměstnanci (např. platba zaměstnance za podnikovou rekreaci, je-li činěna v hotovosti nebo jiné podobné formě) nebo za plnění poskytovaná zaměstnanci přímo na pracovišti (např. platba zaměstnance za služby závodního stravování a jiné obdobné služby ve formě prodeje potravin a občerstvení na pracovišti nebo v přímé souvislosti s výkonem práce v pracovní době, jsou-li činěny v hotovosti nebo jiné podobné formě).

Písmeno d) míří na vynětí tržeb plynoucích z poskytování stravování a ubytování žákům a studentům školou, vysokou školou nebo školskými zařízeními určeným pro tyto účely, tj. vynětí školních jídelen, studentských kolejí, menz a internátů. „Školou“ se rozumí škola podle § 7 odst. 3 zákona č. 561/2004 Sb., školského zákona (dále jen „školský zákon“). „Vysokou školou“ se rozumí vysoká škola podle vymezení obsaženého v § 1 a 2 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách. „Školským zařízením“ se rozumí školské zařízení podle § 7 odst. 4 a 5 školského zákona. Uvedené ustanovení se nevztahuje na poskytování stravování a ubytování studentům jinými poplatníky, než školou, vysokou školou nebo školským zařízením.

Písmenem e) je navrhováno vyloučení tržby z jízdného placeného v dopravních prostředcích v rámci pravidelné hromadné přepravy osob. „Pravidelnou hromadnou přepravou osob“ se obsahově rozumí totožné vymezení, jaké je obsažené u identického pojmu v příloze č. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zde jmenovaných zákonů. V uvedené souvislosti je důvodem riziko prodloužení a komplikace v rámci plynulosti předmětného způsobu dopravy.



Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

K písmenu e):

S ohledem na zájem vyhovět praxi se navrhuje věcná změna zajišťující, že tržbami vyňatými přímo dle zákonných ustanovení z režimu evidence tržeb budou nejen tržby z jízdného placeného za účelem pravidelné hromadné přepravy osob, ale také související platby (například jde o platbu za zavazadlo hrazenou dopravci vedle jízdného).

Důsledkem navrhované změny vyjímající z evidence tržeb další související tržby vedle platby jízdného bude lepší dodržení smyslu věcného záměru předmětného vynětí. Obecným smyslem ustanovení je vyjmout ty tržby související s přepravou osob, které jsou pro uskutečnění přepravy nezbytné a u nichž uvalení režimu evidence vykazuje potenciál významně narušit průběh vykonávané přepravní činnosti kladením neslučitelných legislativních nároků při výkonu evidence.

Z uvedeného důvodu se proto navrhuje doplněním formulace „platba související s jízdným placeným v dopravních prostředcích při pravidelné hromadné přepravě osob“ vyjmout z režimu evidence vedle „jízdného“ zejména „úschovné“ za přepravu zavazadel v úložném prostoru dopravního prostředku apod. Tyto v praxi zavedené poplatky neodmyslitelně souvisejí s výkonem přepravy a nelze u nich shledat adekvátní důvod pro uvalení asymetrického režimu vynětí z evidence (výjimka pro jízdné, avšak zásadně povinnost evidovat u ostatních úhrad).

Důvody pro zařazení ustanovení písmen f) až j) jsou specifické.

Písmeno f) vylučuje tržby na palubě letadel a to z důvodů zejména technického rázu, které mají svůj původ v problematickém až nemožném připojení v podmínkách letové dopravy.

Písmeno g) vylučuje tržby z jízdného při přepravě osob drážní dopravou. Riziko kráčení tržeb je v této oblasti minimalizováno jinou regulací či opatřeními. Informace, které jsou předmětem evidence tržeb, lze získat z jiných zdrojů bez další zátěže potenciálně dotčených subjektů. Jedná se o výkazy povinně předkládané např. Ministerstvu dopravy nebo jednotlivým objednatelům ve veřejné drážní osobní přepravě.

V rámci osobní drážní přepravy působí jen několik provozovatelů, přičemž je v současnosti jízdní doklad zároveň vydávanou účtenkou. Zavedení systému evidence tržeb by v tomto kontextu znamenalo požadavek na buď restrukturuaci tohoto jízdního dokladu s tím, aby v něm byly zároveň obsaženy údaje potřebné pro evidenci tržeb, nebo vydávání druhého dokladu, který by byl účtenkou ve smyslu zákona o evidenci tržeb, přičemž např. mezinárodní jízdenky není možné na základě jiných právních předpisů upravit. Zavedení evidence tržeb v tomto segmentu služeb při zohlednění poměru nákladů ve vazbě na získané údaje by tak bylo neefektivní. Z tohoto důvodu se navrhuje vynětí jízdného z drážní dopravy z povinnosti evidovat tržby.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

K písmenu g):

Navrhuje se změna formulace § 12 odst. 3 písm. g) tak, aby rozsah výjimky odpovídal věcnému záměru. Tím je vynětí tržeb plynoucích z osobní železniční přepravy vzhledem k jejím specifickým podmínkám, přitom pojem „osobní drážní

přeprava“ je širší. Za stávajícího znění jsou z režimu evidence vyňaty nejen tržby plynoucí ze železniční přepravy osob, ale též tramvajové, trolejbusové a lanové přepravy osob. Uvedené druhy přepravy osob budou podrobeny evidenci tržeb s výjimkou splnění podmínek vynětí uvedených v § 12 odst. 3 písm. e) návrhu zákona, tj. jízdné či související platby hrazené přímo v dopravním prostředku.

Písmeno h) stanovuje, že drobná doplňková činnost veřejně prospěšných poplatníků je také vyňata z evidence tržeb. Účelem tohoto ustanovení je předejít situaci, kdy by veřejně prospěšný poplatník byl nucen pořízovat si hardwarové vybavení právě z takových banálních důvodů. Důvodem je v případě nezanedbatelné skupiny poplatníků také existence účelové vázanosti využití takto vytvořeného zisku zákonem, kdy tento zisk získaný vedlejší (podnikatelskou) činností musí být u vybraných poplatníků využit k podpoře hlavní (nepodnikatelské) činnosti a s ohledem na kontrolní mechanismy uplatněné ve vztahu k naplňování tohoto kritéria je možné považovat uplatnění režimu evidence za nadbytečné, např. v případě právnické osoby formy příspěvkové organizace územního samosprávného celku podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který v § 28 odst. 5 stanoví, že zisk z doplňkové činnosti příspěvkové organizace může být použit jen ve prospěch hlavní činnosti (jiný způsob využití je možný pouze na základě povolení zřizovatele). Naplnění kritéria „drobné podnikatelské činnosti“ je u poplatníka nutné posuzovat vždy s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu, kdy je nezbytné vycházet z agregovaných údajů o vedlejší podnikatelské činnosti za všechny druhy (vedlejší) podnikatelské činnosti vykonávané poplatníkem (tj. v případě, že poplatník agreguje zisk z podnikání ve více odvětvích, je rozhodujícím ukazatelem souhrnný údaj za tyto vedlejší podnikatelské činnosti), přičemž rozhodujícím ukazatelem pro určení, zda podnikatelská činnost dosahuje drobné míry, je nejen celkový zisk z vedlejší podnikatelské činnosti porovnaný k objemu ostatních příjmů vzniklých poplatníkovi z jiných zdrojů (např. dary, dotace), ale také míra, v jaké poplatník podnikáním získané prostředky vkládá do své hlavní činnosti (a kdy lze být v případě financování hlavní činnosti ziskem z činnosti vedlejší při posuzování kritéria „drobnosti“ s ohledem na nejasnější hranici mezi oběma činnostmi a nižší podíl „skutečné“ vedlejší podnikatelské činnosti vykonávané čistě za účelem zisku, nikoliv pokrývání nákladů hlavní činnosti, úměrně tolerantnější). Ve vztahu k vymezení vedlejší (podnikatelské) činnosti je nutné poznamenat, že vybrané činnosti není možné u veřejně prospěšných poplatníků považovat za podnikatelskou činnost obecně a při přijetí tržeb v rámci těchto činností tak není nutné rozhodovat, zda plynou z drobné činnosti, nebo nikoliv, neboť tržby z této činnosti nejsou tržbami z podnikání a nepodléhají evidenci tržeb v plné šíři – příkladem může být zejména pořádání společenských a reprezentačních akcí ve formě plesů, tanečních zábav a společných setkání, které mohou být spojeny s uskutečněním plateb např. v souvislosti s prodejem vstupenek a občerstvení a které není nutné evidovat již z povahy nepodnikatelské činnosti, ze které pocházejí.

Písmeno i) vyjímá tržby pocházející z prodeje zboží či služeb prostřednictvím samostatného automatu. V tomto případě se jedná o provozování specifických obchodních modelů a jde tedy o tzv. „technickou výjimku“, jelikož reálné evidování takovýchto tržeb nelze s ohledem na současný stav technického standardu a potenciální náklady na realizaci po povinných subjektech vyžadovat.

### Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

K písmenu i):

S ohledem na zájem na zachování konformity užitého pojmosloví s pojmy, které jsou již v současnosti ustálené zavedeny právními předpisy, se navrhuje provést legislativně technickou úpravu ve vymezení tržeb, které mají být na podkladě jejich věcné povahy přímo ze zákona vyňaty z režimu evidence tržeb z důvodu jejich uskutečnění prostřednictvím automatického zařízení umožňujícího přijetí evidované tržby bez přítomnosti lidské obsluhy. Pojem „samostatný“ ve spojení „samostatný automat“ bude nahrazen pojmem „prodejní“ - tedy při současném vzniku nového slovního spojení „prodejní automat“.

Účelem původního vyjádření pojmem „samostatný automat“ bylo zamezit, aby byly z režimu evidence tržeb vyňaty tržby uskutečněné prostřednictvím tzv. samoobslužných pokladen v obchodních řetězcích. Uvedená zařízení jsou s ohledem na podporované funkce technického řešení při uskutečnění tržby srovnatelná se standardními pokladními zařízeními, kde dochází k interakci poplatníka, příp. zástupce poplatníka a zákazníka. Není u nich tedy dán žádný důvod k vynětí, na rozdíl od zařízení provozovaných reálně „samostatně“ bez možnosti permanentní kontroly způsobilosti těchto zařízení k plnění funkcí, jejichž zajištění je podmínkou ke splnění povinností založených systémem evidence tržeb. Zvolená formulace však plně nevyhovuje požadavku kladenému věcným záměrem, neboť i samoobslužné poklady mohou být ve vybraných případech považovány za „samostatně“ stojící, a může být matoucí.

Při zachování věcného záměru lze mít za to, že vyňatá zařízení lze označit pojmem „prodejní automat“. Uvedený pojem zahrnuje jak automaty prodávající zboží, tak automaty zprostředkující služby, přičemž lze odkázat na ustálené slovní spojení běžného ekonomického života „prodej zboží a služeb“.

Písmeno j) vyjímá tržby pocházející z provozování veřejných toalet, neboť uvedený model podnikání je svou podstatou nízkopříjmovým poskytováním veřejné služby za účelem zisku. S ohledem na důvodný předpoklad reálně nízké výše daňové povinnosti a korelující nízké riziko s touto činností souvisejících daňových úniků se má za vhodné preferovat výkon uvedené činnosti bez uvalení režimu evidence, který by mohl reálně způsobit snížení nabídky služeb v rámci uvedeného typu podnikání.

Odstavec 4 obsahuje materiální kritérium vymezující tržby, které mají být z režimu evidence vyňaty. Tržbou, která má být z režimu evidence vyňata, je tržba, u níž by aplikace běžného způsobu evidence ovlivnila vykonávanou podnikatelskou činnost do té míry, kdy její výkon by byl znemožněn, nebo zásadně ztížen. S ohledem na skutečnost, že kritériem je znemožnění, nebo zásadní ztížení stavu, při kterém dochází k výkonu plynulého a hospodárného evidování tržeb, postačí, pokud je uvedené znemožnění nebo ztížení způsobeno samostatným projevem na straně „hospodárnosti“ (např. kdy s ohledem na již existující dostatečnou veřejnoprávní regulaci je možné uvalení dalších povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb vedoucí ke stejnému cíli považovat za nehospodárné a významným způsobem ztěžující, kdy je nutné přihlížet k hospodárnosti na straně poplatníka i správce daně, nebo z jiných důvodů plynoucích z požadavku hospodárnosti ve vztahu k poplatníkovi nebo správci daně) nebo „plynulosti“ této činnosti (např. v případech, kdy při jakémkoliv nastavení mezní doby odezvy dochází k narušování plynulého provozování činnosti poplatníka). Za dostatečný důvod

k uplatnění vynětí z evidence tak postačí potenciální zásah běžného režimu evidence projevující se v jednom z obou ukazatelů bezproblémového výkonu činnosti („plynulosti“ nebo „hospodárnosti“) - mezi naplněním poklesu těchto ukazatelů platí vztah alternace. Míru zásahu je přitom nutné poměřovat ke konkrétním podmínkám vykonávané činnosti. Tak zůstává myslitelný např. zásah do plynulosti činnosti, jejíž plynulost v daném případě je snížena jinými konkrétními okolnostmi případu (výkonu činnosti). Zároveň je nutné naplnit podmínku subsidiarity, tedy že zásah do hospodárnosti nebo plynulosti evidence nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu.

Ustanovení zároveň obsahuje zmocnění vlády stanovit formou nařízení vymezení konkrétních tržeb naplňujících uvedené materiální kritérium tržby, která má být z režimu evidence vyňata. Vymezením tržeb v nařízení vlády je dáno najisto, které tržby jsou pod uvedenou definicí zahrnuty.

Účelem obsahu tohoto zmocňovacího ustanovení je ochránit poplatníky před možnými tvrdostmi. V době přípravy zákona nebylo možné uzavřít výčet budoucích způsobů podnikání a obchodních modelů, které mohou být nekompatibilní s požadavky stanovenými evidencí tržeb. Není proto záměrem, aby se evidence tržeb ze zásady uplatňovala na situace, ve kterých by její uplatňování mělo za následek faktickou likvidaci obchodních modelů. Uvedená konstrukce je tak volena především z důvodů reakční rychlosti, při jejímž zajištění může výkonná moc reagovat na vývoj okolností téměř okamžitě a daný obchodní model vyjmout z režimu evidence tržeb.

## Hlava IV

### Povinnosti poplatníka

#### Díl 1

#### Autentizační údaje a certifikát pro evidenci tržeb

#### § 13

#### Žádost o autentizační údaje

(1) Poplatník je povinen před přijetím první evidované tržby podat žádost o autentizační údaje.

(2) Autentizační údaje slouží k přístupu na společné technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu certifikátu pro evidenci tržeb a údajů pro správu evidence tržeb.

(3) Žádost může podat poplatník nebo jeho zástupce oprávněný současně k převzetí autentizačních údajů pouze

- prostřednictvím společného technického zařízení správce daně datovou zprávou s ověřenou identitou této osoby způsobem, kterým se lze přihlásit do její datové schránky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nebo
- ústně do protokolu, a to u kteréhokoliv věcně příslušného správce daně.

#### K § 13:

Ustanovení § 13 až § 15 upravuje způsob, jakým poplatník získá certifikát, skrze nějž bude vlastní evidence tržeb prováděna.

Ustanovení § 13 vymezuje podrobnosti podání žádosti o autentizační údaje.

„Autentizačními údaji“ se rozumí přihlašovací údaje na portál správce daně, jejichž vydáním dochází k potvrzení ztotožnění poplatníka v rámci procesu před vydáním certifikátu, a dále ke správě tohoto certifikátu a správě údajů při evidenci tržeb (viz odstavec 2). Základním účelem autentizačních údajů je, že poplatník jejich zadáním na portálu správce daně získá certifikát. Výraz „autentizační“ však také znamená, že se jedná o údaje, jejichž prostřednictvím bude možné rozpoznat identitu poplatníka, kterému je skrze portál konkrétní certifikát vydáván, jejich pevným spojením s ověřenou identitou poplatníka. Teoreticky přichází v úvahu namísto autentizačních údajů použití českého ekvivalentu „ztotožňovací údaje“, nicméně toto spojení není zpravidla užíváno.

Odstavec 1 stanoví povinnost poplatníka podat žádost o autentizační údaje. Přitom je stanoven termín ke splnění dané povinnosti, která musí být splněna ještě před přijetím první evidované tržby.

Žádost poplatníka je v návaznosti na ustanovení § 4 odst. 1 tohoto zákona nutné považovat za podání podle § 70 daňového řádu se všemi vyplývajícími procesními důsledky.

Odstavec 2 obsahuje účel samotných „autentizačních údajů“, když stanoví, že slouží k přístupu na technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu certifikátu (tedy získání jednoho či více certifikátů a další související operace) a údajů pro správu evidence tržeb (zejména nastavení provozoven).

Z povahy věci pak při uvedených postupech, jejichž umožnění je účelem autentizačních údajů, dochází k restrikci oproti obecným způsobům doručování podle daňového řádu.

Odstavec 3 stanoví formální způsob splnění povinnosti podat žádost podle odstavce 1. Žádost bude nutné podat datovou zprávou zaslou prostřednictvím portálu správce daně s identitou poplatníka ověřenou způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, má-li tuto poplatník zřízenou (tedy skrze zadání přihlašovacích údajů do datové schránky poplatníka na portálu správce daně).

Datová zpráva odeslaná poplatníkem, který disponuje přihlašovacími údaji do datové schránky, musí být zaslána ve formátu a struktuře, který za tím účelem zveřejní správce daně. Předpokladem je, že k tomuto zveřejnění dojde způsobem umožňujícím dálkový přístup prostřednictvím internetu.

Formát je označením způsobu ukládání dat v příslušném počítačovém souboru, od něhož odvisí možnost zpřístupnění dat prostřednictvím odpovídajícího (kompatibilního) počítačového softwaru. Zkratkami reprezentujícími formáty jsou např. xml, doc, html, xls, pdf ad.

Struktura je určením způsobu uspořádání datového obsahu uloženého způsobem odpovídajícím stanovenému formátu. Struktura je vymezena uspořádáním položek popsaných specifickými pravidly (určujícími zejm. jejich typ, rozsah nebo rozsah možných hodnot, kterých mohou nabýt) typicky do vět, které jsou základem struktury (organizace) dat.

Poplatník, který má zřízenou datovou schránku, bude mít z hlediska formy podání žádosti o autentizační údaje volbu mezi podáním žádosti prostřednictvím portálu s použitím přihlašovacích údajů do datové schránky a mezi podáním ústně do protokolu na finančním úřadu.

V případě, že poplatník datovou schránku zřízenou nemá a přihlašovacími údaji do datové schránky nedisponuje, je možné podat žádost ústně do protokolu v rámci osobní návštěvy na

finančním úřadu, přičemž není rozhodující, zda se jedná o finanční úřad, který je jeho místně příslušným finančním úřadem či nikoliv.

Osobou oprávněnou podat žádost o autentizační údaje a přijmout je může být rovněž zástupce poplatníka pověřený na základě plné moci uplatněné u tohoto správce daně. Podmínkou přitom je, že daný zástupce musí být plnou mocí pověřen jak k podání žádosti, tak k převzetí autentizačních údajů.

## § 14

### Přidělení a používání autentizačních údajů

(1) Požádal-li poplatník o autentizační údaje způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, správce daně je přidělí poplatníkovi prostřednictvím této datové schránky bez zbytečného odkladu.

(2) Podal-li poplatník žádost o autentizační údaje ústně do protokolu, správce daně je přidělí poplatníkovi v rámci tohoto jednání.

(3) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup podmínky a postup pro přístup na společné technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu certifikátu pro evidenci tržeb a údajů pro správu evidence tržeb.

### K § 14:

Toto ustanovení upravuje přidělování a také používání autentizačních údajů. Pod pojmem „přidělí“ je třeba vnímat veškeré procesy, které budou součástí výsledného technického postupu, a to včetně jejich vydání.

Odstavec 1 a 2 stanoví povinnost správce daně přidělit poplatníkovi autentizační údaje v rámci dvou přípustných způsobů podání žádosti podle § 13 odst. 3.

Odstavec 1 upravuje způsob přidělení autentizačních údajů v případě, že poplatník podal žádost prostřednictvím portálu správce daně s využitím údajů, kterými se lze přihlásit do jeho datové schránky. Správce daně zasílá v tomto případě údaje poplatníkovi na adresu jeho datové schránky. Ověření identity poplatníka tak probíhá spárováním přihlašovacích údajů do datové schránky s vydanými autentizačními údaji. Přitom je správce daně povinen přidělit tyto údaje poplatníkovi bez zbytečného odkladu, je však nutné zohlednit technické nároky na průběh procesu, které budou mít na reálnou délku doby uplynulé do zaslání údajů vliv.

Vliv na čas, za který budou přiděleny autentizační údaje, má též fakt, zda byla žádost o ně realizována poplatníkem samotným, nebo jeho zástupcem. Jestliže bylo požádáno zástupcem, je vždy nutné, aby došlo k faktickému prověření toho, že v dané věci může zástupce za zastoupeného jednat. K tomuto úkonu je zapotřebí aktivita úřední osoby, tj. není možné, aby danou záležitost vyřídilo automaticky technické zařízení správce daně. Lze uzavřít, že reálně potřebný časový „odklad“ před vyřízením žádosti (přidělením autentizačních údajů) způsobený ověřováním oprávnění zástupce jednat za poplatníka není „zbytečným“.

Odstavec 2 upravuje způsob přidělení autentizačních údajů v případě, kdy poplatník podal žádost ústně do protokolu na finančním úřadu. V praxi tento postup bude realizován

dostavením se na pracoviště finančního úřadu, kde po ověření identity poplatníka příslušný pracovník správce daně předá autentizační údaje prostřednictvím zapečetěné obálky, ve které budou již dříve vygenerované autentizační údaje obsaženy. Poplatník bude moci v rámci autentizace uvést telefonní kontakt, díky kterému může získat další prvek zabezpečení jeho autentizačních údajů (při přihlášení na portál evidence tržeb by byl zaslán specifický ověřovací kód). Po prvním přihlášení na portál evidence tržeb bude poplatník vyzván ke změně těchto prvotních autentizačních údajů.

Specifická může být situace, kdy za poplatníka jedná na finančním úřadě zástupce. Pokud je na daném finančním úřadu uloženo zplnomocnění a úřední osoba jej tak má pro účely ověření k dispozici, proběhne vše standardně tak, jako by byly předávány autentizační údaje poplatníkoví.

Jestliže by byl správce daně nesoučinný při přidělování autentizačních údajů a tato nesoučinnost by vedla k nemožnosti poplatníka provádět řádně evidenci tržeb, je možné případné porušení povinnosti tržby evidovat subsumovat pod liberaci popsanou v § 30 odst. 3.

Odstavec 3 obsahuje zmocnění správce daně stanovit způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy prostřednictvím internetu, podmínky a postup pro přístup na společné technické zařízení správce daně s pomocí autentizačních údajů podle § 13 odst. 2.

Předpokladem je přitom centrální nastavení u všech správců daně, které neopouští jednotlivým správcům daně iniciativu v asymetrickém nastavení těchto parametrů mezi poplatníky spadajícími do místní působnosti různých správců daně.

## § 15

### Certifikát pro evidenci tržeb

Správce daně umožní prostřednictvím společného technického zařízení poplatníkovi na základě autentizačních údajů získat 1 nebo více certifikátů pro evidenci tržeb, které slouží k autentizaci datových zpráv.

#### K § 15:

Ustanovení upravuje postup poplatníka vedoucí k získání certifikátu po předání autentizačních údajů postupem podle § 13 a 14.

Ustanovení § 15 stanoví způsob získání certifikátu poplatníkem.

Správce daně je povinen umožnit poplatníkovi získat certifikát prostřednictvím technického zařízení, kterým se rozumí portál správce daně, přičemž této povinnosti odpovídá právo poplatníka na získání certifikátu stanoveným způsobem. Formulace „na základě autentizačních údajů“ znamená, že poplatník se na tomto portálu „zaloguje“ na základě prvotních autentizačních údajů přidělených správcem daně podle § 14. Po přihlášení bude poplatník z důvodů bezpečnosti nucen tyto přihlašovací údaje změnit. Následně si bude již přihlášený poplatník moci přímo na portálu správce daně vygenerovat certifikát pro evidenci tržeb. Tento certifikát poplatník využije k identifikaci při zasílání údajů datovými zprávami podle § 18 odst. 1 písm. a), § 19, § 22 písm. a) a § 23 písm. a) z jím využitého zařízení.

Poplatník může tímto způsobem prostřednictvím portálu na základě autentizačních údajů získat i více certifikátů.

## § 16

### Ochrana autentizačních údajů a certifikátu pro evidenci tržeb

Poplatník je povinen zacházet s autentizačními údaji a certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

#### K § 16:

Stanoví se povinnost poplatníka zacházet s autentizačními údaji a certifikátem tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití. Přitom obsahem povinnosti poplatníka je odpovědnost za negativní následky způsobené jemu nebo jiným osobám nakládáním s údaji v rozporu s touto uloženou povinností.

„Zacházením tak, aby nemohlo dojít ke zneužití“ se rozumí obsah uložené povinnosti rozsahem odpovídající rozsahu povinnosti oprávněné osoby zacházet s přístupovými údaji do datové schránky tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití, uložené v § 9 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ze kterého byla formulace uvedeného ustanovení převzata.

## Díl 2

### Oznamovací povinnost

## § 17

### Údaje o provozovnách

(1) Poplatník je povinen prostřednictvím společného technického zařízení správce daně před získáním certifikátu pro evidenci tržeb oznámit údaje o provozovnách, prostřednictvím kterých provádí činnosti, z nichž plynou evidované tržby, nebo v nichž přijímá evidované tržby. Údaji o provozovnách se rozumí také údaje o internetových stránkách, na kterých jsou nabízeny zboží nebo služby.

(2) Dojde-li ke změně údajů o provozovnách, je poplatník povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala, nejpozději však před uskutečněním první evidované tržby v provozovně, které se změna týká. Toto oznámení lze podat pouze prostřednictvím společného technického zařízení správce daně.

#### K § 17:

Ustanovení upravuje vybraná pravidla vztahující se k uvádění a správě údajů o provozovnách.

V uvedené souvislosti je nutné poznamenat, že v návaznosti na chápání pojmu „provozovna“ převzaté občanským zákoníkem, např. v ustanovení § 2923, je obsah tohoto pojmu pro účely zákona o evidenci tržeb chápán funkčně jako místo, kde dochází k určité činnosti, přičemž toto pojetí vychází z respektování uvedeného výkladu v širokém spektru ustanovení nového soukromého práva po 1. lednu 2014. Pojem „provozovna“ se tak mj. vztahuje rovněž na mobilní prostory či zařízení.

Dříve byl tento pojem také upraven v dnes již neúčinném zákoně č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, jako prostor, v němž je uskutečňována

určitá podnikatelská činnost. V zákonech, které nahradily obchodní zákoník, tj. v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku a v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, se již definice provozovny nevyskytuje, nicméně je využívána.

Může nastat situace, kdy podnikající osoba nebude provozovat svoji činnost v rámci provozovny (to platí především pro služby poskytované přímo u zákazníků) nebo bude mít provozoven více.

Odstavec 1 upravuje povinnost poplatníka oznámit po přihlášení na portál správce daně, ke kterému využil přidělené autentizační údaje, avšak před zažádáním o certifikát (tedy mezi těmito dvěma kroky vymezenými v § 15), údaje o provozovnách, prostřednictvím kterých provádí činnosti, z nichž plynou evidované tržby, nebo v nichž přijímá evidované tržby. Oznamovací povinnost se vztahuje ke každé provozovně, která splňuje kteroukoliv podmínku z uvedeného alternativního výčtu.

Přitom „údaji o provozovně“ se ve smyslu tohoto ustanovení rozumí také „údaje o internetových stránkách, na kterých jsou nabízeny zboží nebo služby“, tedy podle definice obdobné definici uvedené v § 25 se jimi rozumí odpovídající identifikace internetové stránky povahy e-shopu.

Technické řešení bude získání certifikátu uskutečněním tohoto kroku pravděpodobně podmiňovat. Pokud by tedy poplatník tento krok neprovedl, nebude mu získání certifikátu technicky umožněno.

Odstavec 2 vymezuje trvání oznamovací povinnosti ve vztahu k provozovně oznámeným podle odstavce 1 nebo podle tohoto ustanovení. Pokud dojde k vzniku či zániku provozovny, je poplatník povinen tuto změnu nahlásit do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala, nejpozději však před uskutečněním první evidované tržby v provozovně, které se změna týká. V případě zániku provozovny se s ohledem na povahu věci uplatní pouze kritérium ohlášení změny nejpozději do 15 dnů od zániku provozovny. Oznamovací povinnost může být splněna pouze formou obdobnou formě podle odstavce 1.

### Díl 3

## Evidenční povinnost

### Oddíl 1

## Evidence tržeb běžným způsobem

### § 18

#### Obsah evidenční povinnosti

(1) Poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby

- a) zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a
- b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.

(2) Uskutečněním evidované tržby je

- a) přijetí evidované tržby, nebo
- b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve.

(3) Zaslání údajů o evidované tržbě není podáním.

(4) Údaje o evidované tržbě lze zaslat pouze na společné technické zařízení určené správcem daně ve

formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

#### K § 18:

Odstavec 1 stanoví základní povinnosti poplatníka, který má tržbu evidovat, při uskutečnění evidované tržby. Poplatník je povinen za účelem způsobilosti k plnění povinností uložených tímto ustanovením předpokládat, zda mu v dohledné budoucnosti vznikne evidovaná tržba. U konkrétní platby je pak povinen správně posoudit, zda evidovaná tržba vznikla, či nikoliv, a splnit povinnosti uložené mu tímto ustanovením.

Nejpozději při uskutečnění evidované tržby je poplatník, který má tržbu evidovat, povinen zaslat správci daně údaje o uskutečněné tržbě způsobem předepsaným tímto zákonem.

Přitom uvedená povinnost pokrývá zaslání údajů o uskutečněné tržbě řádně a včas. „Neřádnost“ zahrnuje případy, kdy byl v rámci datové zprávy odeslán vadný údaj nebo více vadných údajů, a také případ, kdy byly údaje k téže evidované tržbě odeslány vícekrát (s tím, že zákon nestanoví povinnost zaslat údaje dvakrát, „řádné“ odeslání je tedy provedeno pouze jednou). Oproti tomu „neřádným“ není odeslání údajů v situaci, kdy byla poplatníkem zaevidována tržba, která není evidovanou tržbou, neboť o takové tržbě nemá poplatník povinnost zaslat datovou zprávou údaje správci daně s tím, že s ohledem na absenci výslovného zákazu takového postupu se jedná o poplatníkovu právo. S ohledem k naplnění podmínek pro uložení sankce za spáchání správního deliktu podle § 29 odst. 2 písm. a) je ve vztahu k režimu provedení „storna“ podle § 7 nutné poznamenat, že provedení „storna“ v blízké časové souvislosti s odesláním údajů jinak než řádně bude mít za důsledek popření existence materiálního znaku správního deliktu tím, že takové jednání nevykazuje porušení nebo ohrožení zájmu společnosti a bez naplnění znaků skutkové podstaty jiného deliktu nebude sankčně postihováno.

Zároveň je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit tomu, od koho mu tržba plyne, účtenku s předepsanými údaji. Pojem účtenka se přitom jinde v právním řádu nevyskytuje. V tomto smyslu je obsah tohoto pojmu svébytný a není totožný s obsahem pojmu „daňový doklad“ podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ani s obsahem jiného obdobného právního pojmu. Neznamená to však, že pokud daný list papíru (nosič) bude obsahovat i jiné údaje, které vcelku s původními budou mít náležitosti vyžadované zákonem o daně z přidané hodnoty, že se nemůže jednat o daňový doklad pro účely daně z přidané hodnoty.

„Nejpozději při uskutečnění evidované tržby“ znamená, že poplatník, který má tržbu evidovat, může zaevidovat tržbu a vystavit účtenku kdykoliv před uskutečněním později obdržené tržby, nebo až při jejím uskutečnění. Není přitom rozhodné, zda a kdy předal poplatník slíbené protiplnění. Pokud poplatník nejprve předává slíbené protiplnění a teprve poté dochází na jeho straně k uskutečnění tržby za toto předané protiplnění, je pouze na něm, zda zaeviduje tržbu a vystaví účtenku až při realizaci tržby, nebo kdykoliv předtím, včetně okamžiku předání protiplnění. Pokud však poplatník nejprve realizuje tržbu a teprve poté předává slíbené protiplnění, je povinen tržbu zaevidovat a vystavit účtenku nejpozději při uskutečnění tržby, nemůže tedy čekat se zaevidováním tržby až do poskytnutí protiplnění.

V případě fyzické přítomnosti původce tržby se „vystavením účtenky“ na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vystavit účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní

místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění.

Poplatník nesmí vystavit účtenku mimo sféru původce tržby (takovým vystavením není naplněna podmínka podle odst. 1 písm. b)), tedy vystavit účtenku po uskutečnění platby bez přítomnosti původce tržby, ani nakládat s účtenkou proti vůli původce tržby. Vůle původce však může být vyjádřena jak výslovně, tak konkludentně. V souladu s ustanovením tak budou i situace, kdy poplatník vystaví účtenku v přítomnosti původce tržby, umístí ji na příslušné výdejní místo k umožnění další dispozice zákazníkem.

Pokud původce tržby fyzicky přítomen není, lze za splnění povinnosti vystavit účtenku pokládat učinění takových úkonů, které lze za běžných okolností bez dalšího důvodně považovat za počátek zprostředkování účtenky původci plnění, tedy které za standardních okolností vedou ke zprostředkování účtenky původci, např. vložení účtenky do obálky k samostatnému odeslání a vhození do schránky, nebo vložení účtenky do krabice k dálkově objednanému zboží, které čeká na expedici za podmínky, že toto zboží bylo v nejbližší době expedice odesláno.

Poplatník může vystavit účtenku též elektronicky. Tento přístup se uplatní zejména v situacích, kdy nedochází k fyzickému kontaktu aktérů transakce nebo dokonce ani k fyzickému předání zboží (např. nákup softwaru po internetu placený platební kartou).

V případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy, vrácení zboží koupeného na dálku, reklamaci vadného plnění a dalším případům obdobného druhu, kdy dochází k vrácení poskytnutého plnění, které bylo zaevidováno jako evidovaná tržba, bude tato tržba zpětně anulována. Poplatník bude mít k opravě této skutečnosti k dispozici funkci „storno“ podle § 7, tj. do centra jím bude zaslána „mínusová“ tržba.

Odstavec 2 písm. b) upravuje okamžik uskutečnění evidované tržby ve vztahu ke karetním transakcím, kdy k faktickému připsání dané transakce dochází až v určitý časový okamžik po dání akceptace k této transakci. U ostatních evidovaných transakcí, které povaze karetních transakcí neodpovídají, se uplatní okamžik uskutečnění evidované tržby podle písmene a).

Odstavec 3 stanoví, že zaslání údajů o evidované tržbě správci daně není podáním ve smyslu § 70 a násl. daňového řádu a nevyvolává žádné účinky s ním spojené.

Pokud by zaslání tržby mělo být podáním podle daňového řádu, pak by se k němu vázaly další povinnosti jak na straně správce daně, tak na straně poplatníka, které jsou však s ohledem na charakter elektronické komunikace mezi poplatníkem a systémem finanční správy nesplnitelné. Za tím účelem zákon stanoví, že zaslání údajů není podáním ve smyslu daňového řádu, nicméně stále je zákonnou povinností poplatníka, která musí splňovat zákonem stanovené požadavky.

Uvedená norma se uplatní nejen ve vztahu k údajům o evidované tržbě zasílaným v běžném režimu evidence podle odstavce 1, ale ve všech ostatních případech zasílání údajů o evidované tržbě podle zákona o evidenci tržeb, tedy vedle uvedeného rovněž ve vztahu k údajům zasílaným správci daně v režimu uplatněném po překročení mezní doby odezvy podle § 22 a údajům zasílaným správci daně poplatníkem evidujícím tržby ve zjednodušeném režimu podle § 23.

Odstavec 4 stanoví, že údaje o evidované tržbě lze zaslat pouze na společné technické zařízení určené správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem

umožňujícím dálkový přístup. Údaje o evidované tržbě jsou tak přijímány pouze na společném technickém zařízení, kterým je datové úložiště a které správce daně určí způsobem umožňujícím dálkový přístup – poplatník podle uvedeného ustanovení splní svou povinnost podle § 18 odst. 1 písm. a) pouze zasláním údajů na uvedené zařízení. Zároveň se zde upravuje zákonné zmocnění ke shromažďování údajů získaných vedením evidence tržeb na toto datové úložiště a dochází k deklarování výhradní cesty zaslání údajů relevantních pro evidenci tržeb, a to právě na společné technické zařízení správce daně.

Povinný poplatník splní uvedenou povinnost pouze zasláním údajů v požadovaném formátu a struktuře, které zveřejní správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Formát je označením způsobu ukládání dat v příslušném počítačovém souboru, od něhož odvisí možnost zpřístupnění dat prostřednictvím odpovídajícího (kompatibilního) počítačového softwaru. Zkratkami reprezentujícími formáty jsou např. xml, doc, html, xls, pdf ad.

Struktura je určením způsobu uspořádání datového obsahu uloženého způsobem odpovídajícím stanovenému formátu. Struktura je vymezena uspořádáním položek popsaných specifickými pravidly (určujícími zejm. jejich typ, rozsah nebo rozsah možných hodnot, kterých mohou nabýt) typicky do vět, které jsou základem struktury (organizace) dat.

## § 19

### Rozsah zasílaných údajů

(1) Údajem o evidované tržbě zasílaným datovou zprávou je

- a) daňové identifikační číslo poplatníka,
- b) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- c) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- d) pořadové číslo účtenky,
- e) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- f) celková částka tržby,
- g) bezpečnostní kód poplatníka,
- h) podpisový kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

(2) Údajem o evidované tržbě zasílaným datovou zprávou je také

- a) celková částka plateb určených k následnému čerpání nebo zúčtování,
- b) celková částka plateb, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním platby,
- c) daňové identifikační číslo poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje,
- d) základ daně z přidané hodnoty a daň podle sazeb daně z přidané hodnoty,
- e) celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro cestovní službu,
- f) celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro prodej použitého zboží.

(3) Způsob tvorby podpisového kódu poplatníka a bezpečnostního kódu poplatníka stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

#### **K § 19:**

Stanoví se rozsah údajů zasílaných poplatníkem správci daně.

Odstavec 1 stanoví výčet údajů, které budou poplatníkem zasílány správci daně (jedná se tedy o údaje zasílané ze zákona, jejichž obsah není možné měnit). Přitom se v písmeni g) stanoví, že mezi zasílanými údaji je i bezpečnostní kód vygenerovaný poplatníkem.

Čas a datum přijetí evidované tržby nebo vystavení účtenky podle písmene e) budou uvedeny dle způsobu prodeje.

Odstavec 2 udává údaje, které se mohou a nemusí v datové zprávě objevit, a to s ohledem na jejich specifčnost, tedy nutnou podmínku naplnění konkrétních okolností způsobujících potřebu jejich výskytu v datové zprávě. Toto ustanovení totiž řeší především transakce spojené s využíváním různých forem přednabitých elektronických peněženek, karet, kupónů a jiných podobných instrumentů (písmena a) a b)), čímž je reflektována především úprava obsažená v § 4 odst. 2.

Pod písmenem c) je uveden údaj o daňovém identifikačním čísle osoby, která pověřila k evidování tržby poplatníka, který tržbu eviduje. Tento údaj se uplatní v případě, že zastoupený nepředá k uskutečnění evidence přijatých tržeb na jeho účet pověřenému zástupci certifikát pro evidenci tržeb a kdy vyvstává potřeba ztotožnit zastoupeného poplatníka tímto náhradním způsobem. V písmenech d) až f) je obsažen výčet údajů, které je povinen evidovat poplatník, který je zároveň plátcem daně z přidané hodnoty.

#### Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhuje se změna § 19 odst. 2 písm. a) z důvodu neprovázání s ustanovením § 4 odst. 2 písm. a). Ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) vymezuje, že údajem zasílaným datovou zprávou o evidované tržbě je „celková částka plateb určených k následnému čerpání“. Cílem však je, aby bylo stanoveno, že v částce mají být zahrnuty nejen platby určené k následnému „čerpání“, ale dále též platby určené k následnému „zúčtování“ tak, aby byl režim ustanovení uveden do souladu s užitím pojmu „platba určená k následnému čerpání nebo zúčtování“ v § 4 odst. 2 písm. a) návrhu zákona.

Odstavec 3 stanovuje, že podpisový kód poplatníka a bezpečnostní kód poplatníka stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

### § 20 Údaje na účtence

(1) Poplatník je na účtence povinen uvádět

- a) fiskální identifikační kód,
- b) své daňové identifikační číslo,
- c) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- d) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- e) pořadové číslo účtenky,
- f) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,

- g) celkovou částku tržby,
- h) bezpečnostní kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

(2) Údajem o evidované tržbě uváděným na účtence je také daňové identifikační číslo poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje.

(3) Nemá-li poplatník povinnost uvádět na účtence fiskální identifikační kód, je povinen na účtence uvádět svůj podpisový kód.

#### **K § 20:**

Stanoví se údaje, jejichž uvedení na účtence je součástí plnění povinnosti vystavit účtenku podle § 18 odst. 1 písm. b). Poplatník může kromě těchto údajů uvádět i jiné údaje (zejména z důvodu potřeby plnit povinnosti podle jiných zákonů).

Odstavec 1 obsahuje zákonný výčet údajů, které je poplatník povinen uvádět na vystavené účtence a který tvoří její základní obsah (vedle dobrovolně uváděných údajů).

Mezi údaji je obsažen též fiskální identifikační kód, kterým se rozumí jednoznačný identifikátor vytvořený správcem daně potvrzující zaevidování tržby, a bezpečnostní kód poplatníka, kterým se rozumí jedinečným kódovacím algoritmem poplatníka vygenerované označení, které jako výstup konkrétních vstupů v podobě údajů o evidované tržbě a poplatníkovi, který ji uskutečnil, identifikuje poplatníka, který účtenku vystavil, a uskutečňovanou tržbu s vystavenou účtenkou.

Údaje z účtenky nemusí být převáděny do účetnictví poplatníka (jde o samostatný systém) nebo do jiných povinných evidencí.

Odstavec 2 stanoví, že obsahem vydané účtenky má být podle povahy věci také údaj o daňovém identifikačním čísle osoby, která pověřila k evidování této tržby poplatníka, který tržbu eviduje. Obdobně jako v případě § 19 odst. 2 písm. c) se tento údaj uplatní v případě, že zastoupený nepředá k uskutečnění evidence přijatých tržeb na jeho účet pověřenému zástupci certifikát pro evidenci tržeb a kdy vyvstává potřeba ztotožnit zastoupeného poplatníka tímto náhradním způsobem.

Odstavec 3 stanoví, že pokud poplatník nemá povinnost uvádět na účtence fiskální identifikační kód, je povinen na účtence uvádět jako další bezpečnostní prvek svůj podpisový kód.

Způsob tvorby podpisového kódu poplatníka stanoví na základě zmocnění obsaženého v § 19 odst. 3 vyhláška Ministerstva financí.

### § 21 Doba odezvy

(1) Dobou odezvy se rozumí časový úsek mezi pokusem o odeslání údajů o evidované tržbě z pokladního zařízení poplatníka a přijetím fiskálního identifikačního kódu na pokladním zařízení poplatníka.

(2) Mezní dobu odezvy nastaví poplatník pro pokladní zařízení delší než 2 sekundy podle druhu a

způsobu vykonávané činnosti tak, aby se jejím stanovením nemařil průběh evidence tržeb vzhledem k druhu a kvalitě připojení k veřejné datové síti.

#### **K § 21:**

Ustanovení upravuje definici doby odezvy a podstatu a způsoby stanovení mezní doby odezvy.

Odstavec 1 obsahuje definici „doby odezvy“, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí časový úsek (tedy doba) uběhlý mezi uskutečněním pokusu o odeslání stanovených údajů o tržbě a okamžikem přijetí fiskálního identifikačního kódu účtenky. Jedná se tedy o faktický časový úsek, který se může v jednotlivých situacích evidence tržby lišit.

„Pokusem o odeslání“ se rozumí též uskutečnění mechanického pokynu na zařízení poplatníka k odeslání údajů (např. prostřednictvím stisku tlačítka nebo jiného ovládacího prvku).

Odstavec 2 upravuje podmínky pro stanovení délky mezní doby odezvy. „Mezní dobou odezvy“ se rozumí na pokladním zařízení nastavený parametr maximální doby, po jejímž uplynutí bez obdržení fiskálního identifikačního kódu účtenky se uplatní postup podle § 22 tohoto zákona. Mezní doba odezvy se stanovuje (nastavuje) s přihlédnutím k druhu a způsobu vykonávané činnosti tak, aby nastavení příliš krátké mezní doby odezvy nezpůsobovalo neproběhnutí evidence tržby, a tím nemařilo průběh evidence tržeb. U poplatníka se zároveň zohlední i druh a kvalita dostupného elektronického připojení, kterým se rozumí připojení k veřejné komunikační síti. Vykonává-li poplatník více činností, z nichž je povinen přijaté tržby evidovat, bude délka mezní doby odezvy nastavena pro každou činnost zvlášť s přihlédnutím ke specifikům každé činnosti podle uvedených parametrů. Totéž platí v případě různých provozoven (zde rozhoduje především ona kvalita připojení).

Obecně na základě odstavce 2 musí poplatník při stanovení délky mezní doby odezvy nutně zohlednit délku doby zpracování zasláných informací o evidované tržbě správcem daně. Odstavec 2 však dále v tomto ohledu stanovuje jakýsi minimální standard, kterým je minimální výše mezní doby odezvy v délce 2 sekund.

#### **§ 22**

##### **Postup při překročení mezní doby odezvy**

Dojde-li při evidování tržby k překročení mezní doby odezvy, poplatník

- a) je povinen údaje o evidované tržbě zaslat datovou zprávou správci daně bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, nejpozději však do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby a
- b) není povinen na účtence uvádět fiskální identifikační kód.

#### **K § 22:**

Ustanovení upravuje postup v situaci, kdy kvůli překročení mezní doby odezvy definované v § 21, např. v důsledku technické závady, či dočasného výpadku připojení, či prostého zhoršení úrovně přenosu, není možné provádět evidenci tržeb „on-line“. Důvody pro jeho uplatnění mohou vyvstat z celé řady příčin: jak z důvodu poruchy na straně správce daně či

poskytovatele internetového připojení, tak v případě technických problémů na straně poplatníka. Na základě nich se upravují zvláštní odlišnosti v povinnostech na straně poplatníka vzniklé v uvedené situaci.

Povinnost poplatníka zaslat nejpozději v okamžiku uskutečnění evidované tržby správci daně předepsané údaje podle § 18 odst. 1 písm. a) je nahrazena povinností zaslat, tedy doručit, tyto údaje bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, a to nejpozději v dodatečně lhůtě 48 hodin od uskutečnění tržby (písmeno a)). Ustanovení přitom cílí na situaci, kdy došlo k překročení maximální doby odezvy na straně poplatníka.

Při překročení mezní doby odezvy je základní obsah vystavené účtenky odlišný od obsahu vymezeného v § 20. Účtenka vystavená v této situaci nemusí a nemůže obsahovat fiskální identifikační kód účtenky, neboť údaje o evidované tržbě buďto vůbec nemohly být správci daně předány, nebo nebyl správcem daně ve stanovené mezní době odezvy předán fiskální identifikační kód (písmeno b)).

#### **Oddíl 2**

##### **Evidence tržeb ve zjednodušeném režimu**

#### **§ 23**

##### **Evidenční povinnost ve zjednodušeném režimu**

Při plnění evidenční povinnosti ve zjednodušeném režimu se postupuje obdobně jako při plnění evidenční povinnosti v běžném režimu s tím, že poplatník

- a) je povinen údaje o evidované tržbě zaslat datovou zprávou správci daně nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby a
- b) není povinen na účtence uvádět fiskální identifikační kód.

#### **K § 23:**

Upravuje se průběh evidování tržeb ve zjednodušeném režimu. Především je nutné říci, že zjednodušený režim je na rozdíl od „zjednodušeného“ režimu v Chorvatské republice způsobem evidování tržeb, který probíhá elektronicky. V Chorvatské republice je totiž zjednodušený režim založen na číslování papírových účtenkových blocích, které jsou dopředu zaevidovány správcem daně. Tyto účtenkové bloky jsou pak následně ručně vyplňovány prodejcem.

Upravuje se, že obecně se ve zjednodušeném režimu evidence postupuje obdobně jako v případě běžného režimu evidence, kromě výjimek v podobě podmínek vedení evidence zmírňujících vybrané aspekty standardních zákonem stanovených povinností.

Zároveň stanoví zmírňující podmínky průběhu evidence ve zjednodušeném režimu. První (písmeno a)) je, že u poplatníka dochází k prodloužení lhůty k zaslání údajů o uskutečněné tržbě, a to z okamžitého zaslání údajů na zaslání do 5 dnů; tato lhůta je počítána podle obecných pravidel pro počítání času upravených v § 33 daňového řádu, zejména s ohledem na skutečnost, že připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Druhou (písmeno b)) je, že poplatník není povinen uvádět na vystavené účtence fiskální identifikační kód účtenky - důvodem je, že tento nemůže s ohledem na zvláštní povahu první zmírňující podmínky, která tvoří výjimku z povinnosti okamžitého odeslání údajů o uskutečněné tržbě



podle § 18 odst. 1 písm. a) zpětně obdržet od správce daně, neboť k zaevidování tržby dojde až při odeslání v rámci dodatečné 5denní lhůty.

Způsob, jakým se poplatník rozhodne uchovat data o evidované tržbě do okamžiku odeslání správci daně, není zákonem výslovně stanoven a volba této technické specifikace je ponechána zcela na vůli poplatníka.

Ve zbytku plní poplatník veškeré povinnosti plynoucí ze standardního režimu evidence, včetně vystavení účtenky s předepsanými náležitostmi (vyjma fiskálního identifikačního kódu, jak plyne výše z písmene b)).

## Hlava V

### Pravomoc orgánu příslušného k prověřování plnění povinností

#### § 24

#### Prověřování plnění povinností při evidenci tržeb

(1) Orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb může za účelem zjištění plnění povinností uložených tímto zákonem provádět kontrolní nákup.

(2) Pro účely evidence tržeb se při kontrolním nákupu na jednání poplatníka a orgánu příslušného k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb hledí jako na uzavření smlouvy.

(3) Neodporuje-li to povaze předmětu kontrolního nákupu nebo není-li způsobena poplatníkovi majetková újma, lze od smlouvy, která byla uzavřena jednáním při kontrolním nákupu, odstoupit.

#### K § 24:

Upravuje se pravomoc orgánu pověřeného výkonem působnosti v oblasti dozoru provádět kontrolní nákup.

Kontrolním nákupem se má na mysli faktická činnost, při které orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb realizuje poskytnutí evidované tržby. Orgány příslušnými k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb jsou orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky, které vykonávají svou působnost na základě § 2 odst. 2 tohoto zákona.

Kontrolní nákup je na základě odkazu obsaženého v § 33 faktickým úkonem, jehož režim vyplývá z úpravy daňového řádu. Materiální podstatou kontrolního nákupu je zjištění skutečného stavu okolností relevantního pro následné posouzení, zda u subjektu, vůči němuž je kontrolní nákup vykonáván, nedošlo k porušení zákonných povinností. Jedná se proto o postup při vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, konkrétně o úkon v rámci místního šetření podle § 80 až 84 daňového řádu, které je součástí vyhledávací činnosti.

Na úpravu kontrolního nákupu se tak z podstaty věci vztahují zejména ustanovení § 78 odst. 1, 2, 3 písm. a), c) a e), 80 odst. 1 (ve vztahu k „získání důkazních prostředků“), 2, 3 a 4 a 82 odst. 1 daňového řádu.

Přitom vyhledávací činnost lze při správě daní vykonávat v průběhu řízení i před jeho zahájením, a to i tehdy, pakliže na základě zjištěných poznatků řízení nakonec zahájeno nebude.

S ohledem na specifickou kontrolního nákupu jsou upraveny některé další aspekty uskutečňování kontrolního nákupu, které úprava daňového řádu z podstaty věci neobsahuje (jedná se především o pravomoc uskutečnit pro účely kontrolního nákupu výdaj z veřejných prostředků podle odstavce 1).

Účelem takového jednání může být pouze zjištění míry plnění povinností uložených zákonem o evidenci tržeb. Kontrolní nákup je tedy postupem směřujícím ke kontrole plnění uložených fiskalizačních povinností a postupů. Přitom se však musí jednat o povinnosti, míru jejich plnění lze uvedeným postupem skutečně zjistit. Postup kontrolního nákupu tak lze využít např. ke zjištění míry plnění povinnosti zaslat předepsané údaje o transakci v okamžiku uskutečnění evidované tržby správci daně (§ 18 odst. 1 písm. a)), povinnosti vystavit v okamžiku uskutečnění evidované tržby účtenku (§ 18 odst. 1 písm. b)) nebo povinnosti mít v okamžiku uskutečnění evidované tržby vyvěšeno informační oznámení (§ 25).

Procesním předpisem, kterým se kontrolní nákup řídí, je daňový řád. Ke kontrolnímu nákupu může dojít v rámci výkonu pravomoci správce daně, tj. zejména v rámci vyhledávací činnosti (což bude zpravidla v rámci místního šetření). Norma, která je obsažena v § 24, nemá tedy za cíl zakládat nový zcela nezávislý procesní nástroj.

V této souvislosti je nutné poznamenat, že během kontrolního nákupu je vyloučeno utajené pořizování záznamů, a sice s ohledem na znění § 80 daňového řádu, kde je uvedeno omezení spočívající v nutnosti uvědomit o probíhajícím postupu osoby, vůči nimž je úkon vykonáván. Nastavení hranic výkonu pravomoci kontrolního nákupu přitom plyne z garancí zajištěných ústavním pořádkem a mezinárodními smlouvami. Ve vztahu k pořizování utajených záznamů se uplatní čl. 8 odst. 1 a 2 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Podle ustanovení odstavce 1 má každý právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence. Podle ustanovení odstavce 2 státní orgán nemůže do výkonu tohoto práva zasahovat, kromě případů, kdy je to v souladu se zákonem a nezbytné v demokratické společnosti v zájmu národní bezpečnosti, veřejné bezpečnosti, hospodářského blahobytu země, předcházení nepokojům a zločinnosti, ochrany zdraví nebo morálky nebo ochrany práv a svobod jiných. Přitom obě ustanovení jsou v souladu s čl. 10 Ústavy součástí právního řádu České republiky a stanoví-li něco jiného než zákon, použije se jejich znění. K přímé aplikaci těchto ustanovení na nastavení mezí možnosti pořizení záznamů bez vědomí zaznamenávaných osob se dále již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 5. listopadu 2009, č. j. 1 Afs 60/2009 – 119, nebo v rozsudku ze dne 25. února 2010, č. j. 9 As 38/2009 a stanovil tříbodovou posloupnost při zkoumání možnosti užití „utajeného“ záznamu: (1.) Je nutné rozlišit (i) zda se jedná o obecné pořizení záznamu vázaného např. ve vztahu k veřejnému prostranství za účelem zajištění veřejného pořádku a bezpečnosti, nebo (ii) zda se jedná o pořizení systematického záznamu cíleného na konkrétní osobu, či její činnost; pokud se jedná o záznam cílený na konkrétní osobu, je nutné zkoumat další kritéria; (2.) je nutné zkoumat, zda úkon v dané situaci má nebo může mít povahu zásahu do „soukromého života“ (ve smyslu čl. 8 odst. 1 Úmluvy) – přitom však zásahem do soukromého života není jen snímání čistě „rodinného života“, ale zásahem může být i snímání osoby v pracovněprávních souvislostech, nebo při podnikatelské činnosti, zvláště v konsekvencích, kdy hrozí riziko, že v jejich průběhu může k okolnostem soukromého života dojít (např. hovory, telefonáty, kontakt s blízkými osobami) – tyto skutečnosti je nutné zkoumat vždy ad hoc ve vztahu k individuálnímu případu obchodního či podnikatelského života; negace je tak možná pouze v případě,

že potence zásahu je zcela vyloučena; pokud potence zásahu do soukromého života vyloučena není, je nutné naplnit poslední kritéria; (3.) je nutné zkoumat, zda takový postup byl učiněn (i) v souladu se zákonem, a zároveň (ii) zda je v demokratické společnosti nezbytný v zájmu národní bezpečnosti, veřejné bezpečnosti, hospodářského blahobytu země, předcházení nepokojům a zločinnosti, ochrany zdraví země, morálky nebo ochrany práv a svobod jiných (ve smyslu čl. 8 odst. 2 Úmluvy). Vyloučení možnosti utajeného pořízení záznamu obsažené v § 80 daňového řádu však implicitně stanoví, že správa daní není dostatečně významným účelem, který je možné podřadit nejen pod pojem „hospodářský blahobyt země“, ale i pod jakýkoliv jiný pojem ve smyslu čl. 8 odst. 2 Úmluvy a ospravedlňovat utajené pořízení záznamu za účelem správy daní. Je nutné poznamenat, že tyto závěry nevyvrací ani úprava pořízení záznamu obsažená ve znění § 8 kontrolního řádu, která utajení oproti daňovému řádu výslovně nevylučuje, neboť kontrolní řád je obecným předpisem pro postup dozoru v rámci působnosti všech orgánů veřejné správy a kritéria pro utajení mohou být v rámci kontrol vykonávaných na jeho základě dána na základě naplnění jiných účelů uvedených v čl. 8 odst. 2 Úmluvy, kdy je v těchto případech při naplnění uvedených kritérií užití utajeného záznamu možné.

Mj. lze materiální povahu kontrolního nákupu jakožto institutu, který není v právním řádu novinkou, pomocně seznat též z úpravy zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu.

Odstavec 2 obsahuje právní fikci normující, že na jednání poplatníka a orgánu příslušného k prověřování plnění povinností při kontrolním nákupu se pro účely evidence tržeb vždy hledí jako na dvoustranné právní jednání uzavření smlouvy. Důsledkem je, že bez ohledu na reálnou povahu právního jednání je v rámci konstrukce soukromoprávních skutečností rozhodujících pro způsobení následku právního jednání prověřujícímu orgánu propůjčeno postavení, na základě kterého se na něj hledí, jako by splňoval veškeré předpoklady vyžadované pro uskutečnění tohoto právního jednání normami soukromého práva, zejména se na něj hledí, jako na právní entitu disponující vůlí. Následkem uvedené fikce vzniká kontrolovanému poplatníkovi poskytnutím platby příslušným orgánem v průběhu kontrolního nákupu evidovaná tržba, na niž se vztahuje povinnost evidence a související povinnosti s danou právní skutečností spojené, jejichž dodržení je předmětem zjištění v rámci postupu kontrolního nákupu.

Odstavec 3 upravuje zvláštní případ odstoupení od smlouvy uzavřené při kontrolním nákupu podle fikce uvedené v odstavci 2.

Kontrolovaný poplatník i orgán příslušný k prověřování plnění povinností zásadně mohou od smlouvy uzavřené při výkonu kontrolního nákupu odstoupit. Výjimkou jsou situace, odporuje-li takový postup podstatě kontrolního nákupu, nebo byla-li by uplatněním tohoto postupu poplatníkovy způsobena majetková újma.

„Odporovat povaze předmětu kontrolního nákupu“ bude odstoupení od smlouvy odporovat zejména tehdy, pokud předmět kontrolního nákupu je touto koupí spotřebován, typicky se jedná např. o služby kadeřníka.

„Vrácením bude poplatníkovi způsobena majetková újma“ a odstoupení od smlouvy nebude přípustné zejména tehdy, kdy je předmět kontrolního nákupu vlastním předáním nebo úkonem k němu směřujícím znehodnocen, například při prodeji potravin ve fastfoodu, kdy prodejce při zpětném odběru již zboží s ohledem na ztrátu bezprostřední čerstvosti nebude moci znovu prodat (znehodnocení tím, že potravinou vychladla nebo tím, že předání nazpět a další prodej by již nebyly v souladu s hygienickým standardem).

Pokud dojde ke kontrolnímu nákupu a zpětnému předání tohoto kontrolního nákupu s časovým posunem (v případě vystavení účtenky bez fiskálního identifikačního kódu je v některých případech relevantní, aby veřejný orgán posečkal s vrácením předmětu kontrolního nákupu kvůli plynutí 48hodinové lhůty pro odeslání transakce), může dojít ke značnému poklesu hodnoty či prodejnosti zboží tím, že se významně přiblíží minimální doba trvanlivosti. V takovém případě také nelze s největší pravděpodobností uplatnit odstoupení od smlouvy.

Z hlediska lhůty pro odstoupení od smlouvy není žádné pravidlo explicitně stanoveno. Nelze však toto vykládat tím způsobem, že lze odstoupení od smlouvy aplikovat jakkoliv dlouho po realizaci kontrolního nákupu. Správce daně si musí na základě zásad šetření práv subjektů zúčastněných na správě daně (§ 7 odst. 2 a též § 5 odst. 3 daňového řádu) počínat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, což v kontextu tohoto ustanovení znamená, že je povinen uplatňovat toto pravidlo bezprostředně po splnění účelu kontrolního nákupu (tj. prověření, zda poplatník plní či neplní evidenční povinnost). Nadto otálení s vrácením plnění může být hodnoceno též jako neehospodárné jednání (též § 7 odst. 2 daňového řádu), neboť otálením se zvyšuje riziko, že odstoupení od smlouvy „bude odporovat povaze předmětu kontrolního nákupu“ (např. vrácení výrobku, který již poplatník neprodává - typicky v případě módního zboží). Důsledkem je pak zánik možnosti odstoupení od smlouvy.

## ČÁST TŘETÍ INFORMAČNÍ POVINNOSTI

### § 25

#### Informační povinnost poplatníka

(1) Poplatník je povinen mít na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, umístěno informační oznámení, které je dostatečně viditelné a čitelné, pokud to nevylučuje povaha věci. Informační oznámení je poplatník povinen umístit na internetové stránky, na kterých jsou nabízeny zboží nebo služby.

(2) Obsahem informačního oznámení je

- a) text ve znění „Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Zároveň je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online; v případě technického výpadku pak nejpozději do 48 hodin.“, eviduje-li poplatník v daném pokladním místě tržby v běžném režimu, nebo
- b) text ve znění „Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Příjemce tržby eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, tzn. je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně nejpozději do 5 dnů.“, eviduje-li poplatník v daném pokladním místě tržby ve zjednodušeném režimu.

#### K § 25:

Ukládá se zvláštní informační povinnost poplatníka, který má tržby evidovat.

Ustanovení odstavce 1 stanoví povinnost poplatníka, který má tržby evidovat, mít v době uskutečnění evidované tržby na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, vyvěšeno informační oznámení. Přitom vymezuje základní zákonný rámec formálních náležitostí této informace, kterými je dostatečná viditelnost a čitelná forma. „Čitelností“ se rozumí, že význam textu bude z hlediska průměrného čtenáře dostatečně identifikovatelný. Není proto přípustné narušovat integritu textu, např. dělením nápisu barevností nebo fontem, které snižují čitelnost sdělení, nebo jinými prvky, které jsou způsobilé zastřít celkový význam, např. neúměrně malou velikostí textu. „Viditelným místem“ se rozumí místo, které objektivně zajišťuje dostatečný výhled na informační oznámení.

Informační oznámení přitom může být za podmínky splnění stanovených parametrů obsaženo ve formě nápisu na pevném podkladu (ceduli), nebo i v jiné formě, např. jako digitální text vložený jako zobrazovaná data na elektronickém zobrazovacím zařízení (elektronické ceduli, nebo jiném druhu elektronického zobrazovače).

V případě porušení této povinnosti hrozí porušiteli sankce podle § 29 odst. 2 písm. c) zákona.

Informační povinnost přitom dopadá také na poplatníka, který nabízí zboží nebo služby na internetových stránkách. V praxi tak uvedená modifikace informační povinnosti dopadne na nabídku obchodů provozovaných dálkovým způsobem prostřednictvím webových stránek - tzv. e-shopů, a dalších služeb vyhovujících stanovenému kritériu. Na uvedeného poplatníka se z povahy věci vztahuje režim informační povinnosti pouze v tom rozsahu, který u něj neodporuje povaze dálkového způsobu provozování dané činnosti, zejména s ohledem na přizpůsobení kritérií „čitelnosti“ a „viditelného místa“ povaze formátu internetových stránek. Poplatník tak splní uvedenou povinnost umístěním textu na libovolném místě dostatečně viditelném pro každého návštěvníka webových stránek, např. na úvodní webové stránce, a sice v grafickém vyjádření, které stále plní účel sledovaný „plnohodnotným“ plněním informační povinnosti u ostatních poplatníků.

Zároveň se v odstavci 2 stanoví údaje, které mají být obsahem informačního oznámení. Obsah údajů je podle zákonného znění rozlišován podle toho, zda poplatník uskutečňuje evidenci v běžném režimu (písmeno a)), nebo zda eviduje tržby ve zjednodušeném režimu (písmeno b)).

## § 26

### Informační povinnost správce daně

(1) Správce daně poskytuje poplatníkovi informace shromažďované na společném technickém zařízení správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(2) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup

- a) rozsah a členění informací poskytovaných podle odstavce 1 a
- b) podmínky a postup pro poskytnutí informací podle odstavce 1.

#### K § 26:

Upravuje se povinnost správce daně umožnit poplatníkovi povinnému k evidenci zpětně nahlédnutí do informací shromažďovaných na technickém zařízení správce daně, tedy údajů, které byly předmětem evidenční povinnosti podle § 18 odst. 1 písm. a) a § 19 a podrobností tohoto zpětného

zpřístupnění. Jedná se tedy o legislativní podklad zpětné „služby“ poplatníkovi ze strany systému evidence tržeb.

Odstavec 1 upravuje způsob, jakým mají být informace shromažďované na technickém zařízení správce daně poplatníkovi zpřístupněny. Uvedené údaje poskytuje správce daně prostřednictvím dálkového přístupu, kterým se rozumí prostředky internetového připojení.

Odstavec 2 stanoví, jakým způsobem bude stanoven rozsah a členění informací poskytovaných poplatníkovi dálkovým přístupem podle odstavce 1 a podmínky a následný postup pro jejich poskytnutí.

Zároveň se stanoví, že orgánem zmocněným ke stanovení těchto podrobností ohledně poskytnutí uvedených informací poplatníkovi je správce daně.

## § 27

### Ověření účtenky u správce daně

(1) Správce daně umožní způsobem umožňujícím dálkový přístup každému ověřit, zda byly údaje o dané tržbě zaslány správci daně.

(2) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup podmínky a postup pro poskytnutí informací podle odstavce 1.

#### K § 27:

Upravuje se povinnost správce daně umožnit osobě disponující údaji z účtenky způsobem umožňujícím dálkový přístup ověřit, zda byla konkrétní účtenka vystavena k tržbě evidované v evidenci tržeb a zda je poplatník oprávněn evidovat tržby ve zjednodušeném režimu.

Uvedené ustanovení má povahu výjimky z povinnosti mlčenlivosti podle § 52 daňového řádu, neboť jestliže je osobě disponující účtenkou přiznáno právo na ověření, pak je vůči ní mlčenlivost prolomena z povahy věci.

Orgánem zmocněným ke stanovení podrobností ohledně podmínek a postupu pro poskytnutí uvedených informací poplatníkovi je správce daně.

#### Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhuje se dané ustanovení přeformulovat ve smyslu vypuštění povinnosti správce daně umožnit každému způsobem umožňujícím dálkový přístup ověřit, zda je tržba evidována ve zjednodušeném režimu.

Údaj o tom, zda je poplatník oprávněn evidovat tržby ve zjednodušeném režimu, je správci daně znám pouze v případě, že poplatník eviduje tržby ve zjednodušeném režimu na základě povolení (§ 11 návrhu zákona) vydaném správcem daně. Správce daně však nemá tuto informaci v případě, že poplatník takto postupuje přímo na základě zákona (§ 10 odst. 1) nebo nařízení vlády (§ 10 odst. 2). V těchto případech by bylo nutné zavést informační povinnost vůči správci daně, která by zbytečně zatížila poplatníky. S ohledem na to se považuje za nutné odstranit z návrhu zákona povinnost správce daně umožnit způsobem umožňujícím dálkový přístup každému ověřit, zda je poplatník oprávněn evidovat tržby ve zjednodušeném režimu bez ohledu na titul, ze kterého oprávnění plyne.

## ČÁST ČTVRTÁ SPRÁVNÍ DELIKTY

### § 28 Přestupky

(1) Fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb.

(2) Za přestupek podle odstavce 1 lze uložit pokutu do 500 000 Kč.

#### **K § 28:**

Při aplikaci tohoto ustanovení je třeba vycházet z podpůrné úpravy obsažené v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

Dle § 11 odst. 2 zákona o přestupcích lze namísto pokuty uložit napomenutí, tj. zákon o evidenci tržeb tuto možnost explicitně nenormuje, neboť plyne z obecného předpisu.

V odstavci 1 se uvádí skutková podstata přestupku dopadající na všechny fyzické osoby spočívající v tom, že jmenované osoby závažným způsobem reálně ztíží dosažení účelu evidence tržeb, nebo dosažení účelu evidence tržeb zcela zmaří. K naplnění skutkové podstaty tedy nepostačí pouhá příprava, či pokus o ztížení, ani reálné způsobení účinku, který nedosahuje závažné intenzity. Z hlediska subjektivní stránky se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu, který se vztahuje jak k nesplnění zákonné povinnosti, tak ke ztížení, či zmaření evidence tržeb.

K naplnění uvedené skutkové podstaty může dojít pouze za předpokladu splnění uvedených kvalifikovaných okolností. Obsahem skutkové podstaty není specifikace konkrétního způsobu jednání, kterým má být skutková podstata naplněna, vlastním předpokladem však je, že znaky skutkové podstaty mohou být bez ohledu na způsob jednání reálně naplněny pouze nejzávažnějšími skutky spočívajícími např. v úmyslné výrobě a distribuci softwaru způsobilého zajistit obcházení povinností podle tohoto zákona, nebo jiném jednání splňujícím vymezenou míru závažnosti. Bez naplnění této míry nemůže být skutek kvalifikován jako přestupek podle tohoto ustanovení.

Odstavec 2 upravuje výši pokut, jež lze za naplnění skutkové podstaty přestupku podle odstavce 1 uložit. Toto ustanovení je povahou speciální k § 13 odst. 1 zákona o přestupcích.

Pokutu lze uložit do horní hranice 500 000 Kč.

Při stanovení druhu a výše sankce je nutné přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu. Mezi kritéria braná při určování druhu a výměry sankce v potaz patří polehčující i přitěžující okolnosti, tedy skutečnosti, které nejsou rozhodné pro naplnění samotné skutkové podstaty a které se vztahují k míře ohrožení či porušení objektu útoku, způsobu spáchání, subjektivním okolnostem netvořícím znak samotné skutkové podstaty přestupku (v případě zákona o evidenci tržeb přichází k uvážení „motiv“, či „pohnutka“), pachatelem a vybraným dalším skutečností. Z uvedeného vyplývá, že s ohledem na zajištění proporcionality uložené sankce je nutné přihlídnout i k poměrům pachatele, zahrnujících jeho dosavadní činnost a jeho majetkové poměry. Tato kritéria nejsou v ustanoveních při určování druhu a výměry sankce standardně výslovně uváděna. Přesto je povinností správního orgánu k uvedeným kritériím při volbě konkrétního druhu a výměry sankce bez

dalšího přihlížet, a to zejména s ohledem na to, že sankce nesmí být pro pachatele likvidační.

Ustanovení neobsahuje obdobné skutkové podstaty přestupků vztahující se k porušení vybraných povinností při evidenci tržeb poplatníky, kteří jsou fyzickými osobami, jako ty, které jsou uvedeny v § 29 odst. 2 jako skutkové podstaty správních deliktů právnických a podnikajících fyzických osob. Důvodem této absence je, že povinnost evidovat tržby se týká toliko tržeb z podnikání.

### § 29

#### **Správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob**

(1) Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že závažným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb.

(2) Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost

- a) zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně,
- b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne,
- c) umístit informační oznámení,
- d) zacházet s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

(3) Za správní delikt se uloží pokuta

- a) do 500 000 Kč, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 nebo 2 písm. a) nebo b),
- b) do 50 000 Kč, jde-li o správní delikt podle odstavce 2 písm. c) nebo d).

#### **K § 29:**

Upravují se správní delikty právnických osob a fyzických osob podnikajících.

V odstavci 1 se uvádí skutková podstata správního deliktu dopadající na všechny právnické osoby a fyzické osoby podnikající bez ohledu na to, zda jsou či nejsou poplatníkem, který má tržbu evidovat, spočívající v tom, že jmenované osoby závažným způsobem reálně ztíží dosažení účelu evidence tržeb, nebo dosažení účelu evidence tržeb zcela zmaří. K naplnění skutkové podstaty tedy nepostačí pouhá příprava, či pokus o ztížení, ani reálné způsobení účinku, které nedosahuje závažné intenzity.

K naplnění uvedené skutkové podstaty může dojít pouze za předpokladu splnění uvedených kvalifikovaných okolností. Obsahem skutkové podstaty není specifikace konkrétního způsobu jednání, kterým má být skutková podstata naplněna, vlastním předpokladem však je, že znaky skutkové podstaty mohou být bez ohledu na způsob jednání reálně naplněny pouze nejzávažnějšími skutky spočívajícími např. v úmyslné výrobě a distribuci softwaru způsobilého zajistit obcházení povinností podle tohoto zákona, nebo jiném jednání splňujícím vymezenou míru závažnosti. Bez naplnění této míry nemůže být skutek kvalifikován jako přestupek podle tohoto ustanovení.

Mj. je tuto skutkovou podstatu za stanovených podmínek způsobit naplnit účelové stanovení mezní doba odezvy podle § 21 odst. 2.

V odstavci 2 se uvádějí skutkové podstaty správních deliktů právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby.

V písmeni a) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného zaslání údajů o tržbě správci daně. K zaslání údajů tedy musí dojít řádně a včas (tj. sankcionovatelná je rovněž prodleva). Včas jsou však zaslány údaje v případě zákonem předvídaném, tj. např. při výpadku spojení a překročení mezní doby odezvy, pokud dojde k následnému zaslání v rámci 48 hodinové lhůty.

V písmeni b) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného vystavení účtenky osobě, od které tržba plyne.

V písmeni c) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato nevyvěsí v provozovně informační oznámení se stanoveným obsahem v souladu se zákonem podle § 25.

V písmeni d) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato poruší svou povinnost zacházet s autentizačními údaji nebo certifikátem evidence tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití podle § 16.

Odstavec 3 upravuje výši pokut, jež lze za naplnění jednotlivých skutkových podstat správních deliktů podle odstavců 1 a 2 uložit.

Při stanovení druhu a výše sankce je nutné přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu. Mezi kritéria braná při určování druhu a výměry sankce v potaz patří polehčující i přitěžující okolnosti, tedy skutečnosti, které nejsou rozhodné pro naplnění samotné skutkové podstaty a které se vztahují k míře ohrožení či porušení objektu útoku, způsobu spáchání, subjektivním okolnostem netvořícím znak samotné skutkové podstaty správního deliktu (v případě zákona o evidenci tržeb přichází k uvážení vedle obligatorních znaků zavinění nezohledňovaných na základě uplatnění principu objektivní odpovědnosti také „motiv“, či „pohnutka“), pachatelů a vybraným dalším skutečností. Z uvedeného vyplývá, že s ohledem na zajištění proporcionality uložené sankce je nutné přihlídnout i k poměrům pachatele, zahrnujících jeho dosavadní činnost a jeho majetkové poměry. Tato kritéria nejsou v ustanoveních při určování druhu a výměry sankce standardně výslovně uváděna. Přesto je povinností správního orgánu k uvedeným kritériím při volbě konkrétního druhu a výměry sankce bez dalšího přihlížet, a to zejména s ohledem na to, že sankce nesmí být pro pachatele likvidační.

## § 30

### **Společná ustanovení ke správním deliktům**

(1) Správní delikt podle tohoto zákona projednává

- a) finanční úřad, nebo
- b) celní úřad.

(2) Správní delikt projednává ten orgán, který provádí nebo provedl prověřování plnění povinností podle tohoto zákona.

(3) Právnická osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.

(4) Odpovědnost za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.

(5) Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, jímž byla uložena.

(6) Příjem z pokut je příjmem státního rozpočtu.

### **K § 30:**

Upravují se ustanovení společná správním deliktům v širším slova smyslu, tedy přestupkům i správním deliktům.

Odstavec 1 a 2 upravuje věcnou a místní příslušnost a pravomoc vybraných orgánů veřejné moci k projednání správních deliktů podle zákona o evidenci tržeb.

Podle odstavce 1 vymezujícím věcnou příslušnost jsou těmito orgány finanční úřady ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky a celní úřady ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

Dané ustanovení je speciálním ustanovením vůči § 52 zákona o přestupcích.

Správními delikty se v tomto ustanovení rozumí správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob a přestupky. Obdobná formulace je použita např. v zákoně č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření.

V odstavci 2 se stanovuje norma k určení místní příslušnosti orgánu projednávajícího správní delikty podle zákona o evidenci tržeb. Místní příslušnost je dána u věcně příslušného orgánu, který zjistil porušení povinnosti. Místně příslušným tak bude kterýkoliv z věcně příslušných orgánů vymezených v odstavci 1, který zjistí porušení povinnosti; zahájit a vést řízení však může takový orgán pouze v případě, že v téže věci již není zahájeno a vedeno řízení jiným orgánem, popřípadě již nebylo v dané věci rozhodnuto, a není tak dána překážka litispendence, příp. překážka rei iudicatae. Tato norma je pak speciální normou vůči ustanovení § 55 přestupkového zákona, který pro určení místní příslušnosti volí jiná kritéria.

Přístup zvolený v návrhu je obdobným přístupem, který je užít v § 55 zákona o přestupcích.

V odstavci 3 se vymezuje speciální ustanovení o odpovědnosti právnické osoby a fyzické osoby podnikající za správní delikt.

Obsahem ustanovení je liberační důvod pro vyloučení odpovědnosti v případě správních deliktů právnických osob nebo fyzických osob podnikajících podle tohoto zákona, u nichž se uplatňuje koncept odpovědnosti bez ohledu na zavinění. Právnická osoba nebo fyzická osoba podnikající musí prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které by bylo v daném konkrétním případě objektivně možné (a tedy i spravedlivé) požadovat od jakékoliv jiné osoby, pokud by se ocitla na jejím místě, aby porušení právní povinnosti tvořícímu obecný znak tohoto správního deliktu zabránila. Musí tedy prokázat objektivně

normativní kritérium požadovatelného vynaložení úsilí i míru vlastního skutečně vynaloženého úsilí.

Přitom je nutné zdůraznit, že jako liberační důvod mohou za splnění stanovených podmínek působit i prokázané důvodné okolnosti nezáležející v dispozici poplatníka, které zabránily zaslání údajů o tržbě ve lhůtách stanovených tímto zákonem v případě překročení mezní doby odezvy podle § 22, nebo v případě vedení tržeb ve zjednodušeném režimu podle § 23. Příkladem může být např. přepětí v elektrické síti způsobivší ztrátu všech zařízení, která jsou schopna elektronickou evidenci realizovat.

Situací vedoucí k porušení povinnosti, při níž nelze objektivně nikdy na straně poplatníka vyšší úsilí vyžadovat, jsou i situace tzv. vyšší moci (*vis maior*), tedy náhlé, nepředvídatelné a nevyhnutelné okolnosti, která poplatníkovi zabránila ve splnění uložené povinnosti. V uvedeném případě postačí k uplatnění institutu liberace prokázání jejího působení v daném případě poplatníkem.

Ve vztahu k poplatníkům, kteří jsou fyzickými osobami, je nedostatek odpovědnosti za přestupek za nastíněné situace pokryt nedostatkem subjektivní stránky v podobě neexistence zavinění, tj. přestupky pracují s institutem „zavinění“, který je pro poplatníka ještě příznivější než liberace v rámci objektivní odpovědnosti, která k založení odpovědnosti zavinění nevyžaduje.

V odstavci 4 se stanoví subjektivní a objektivní lhůta, po jejichž uplynutí dochází k zániku odpovědnosti za správní delikt (přestupek a správní delikt právnické a podnikající fyzické osoby) podle tohoto zákona. Subjektivní lhůta činí 1 rok ode dne, kdy se správní orgán o spáchání dozvěděl. Objektivní lhůta činí 3 roky od spáchání správního deliktu. K zániku odpovědnosti dojde okamžikem uplynutí kterékoliv lhůty. Pro zamezení zániku odpovědnosti je rozhodné zahájení řízení, nikoliv vydání rozhodnutí ve věci či jiný procesní okamžik.

V odstavci 5 a 6 se stanovují podrobnosti výběru pokut.

Přitom ve vztahu k tematickému obsahu ustanovení je nutné zdůraznit, že věcná příslušnost k vybírání pokut je stanovena v § 10 odst. 1 písm. f) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, resp. v § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Odstavec 5 stanoví splatnost pokuty. Splatnost pokuty je vždy závislá na právní moci rozhodnutí, jímž byla uložena. U rozhodnutí o pokutě není přípustná předběžná vykonatelnost. Rovněž není přípustné, aby správní orgán, který pokutu ukládá, stanovil lhůtu odchýlnou od zákona - tedy kratší, nebo delší, než 30 dnů od právní moci rozhodnutí.

Odstavec 6 vymezuje rozpočtové určení pokuty. Příjem získaný výběrem pokut je tedy vždy příjmem státního rozpočtu.

## ČÁST PÁTÁ OPATŘENÍ K VYNUCENÍ NÁPRAVY

### § 31

#### Uzavření provozovny a pozastavení výkonu činnosti

(1) Zjistí-li orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zvláště závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí okamžitě

a) uzavření provozovny nebo

b) pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb.

(2) Orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zruší rozhodnutím opatření podle odstavce 1 bez zbytečného odkladu poté, co poplatník prokáže, že pominul důvod, pro který bylo toto opatření nařízeno. Proti rozhodnutí o zrušení opatření podle odstavce 1 se nelze odvolat.

(3) Výkon uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti provede orgán, který opatření uložil, vyvěšením rozhodnutí o tomto opatření na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. Je-li více přístupových míst do provozovny, vyvěsí se rozhodnutí u všech těchto přístupových míst.

(4) Opatřením podle odstavce 1 nesmí být znemožněn výkon veřejné moci.

#### K § 31:

Upravuje se opatření k vynucení nápravy (dále jen „opatření“) v podobě uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti.

Rozhodnutí o opatření je správním rozhodnutím podle § 67 správního řádu vydaným ve správním řízení podle části druhé a třetí správního řádu.

Odstavec 1 upravuje podmínky, za kterých lze opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti uložit a způsob uložení. Zároveň se upravuje orgán, který má pravomoc k uložení tohoto opatření. Orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb uloží opatření uzavření provozovny, zjistí-li na straně poplatníka povinného provádět evidenci takové porušení povinností podle tohoto zákona, jehož následkem je závažné ohrožení průběhu evidence tržeb. K uložení opatření tedy nepostačuje samotné zjištění porušení povinností podle zákona o evidenci tržeb, které nedosahuje míry mající za následek ohrožení průběhu evidence tržeb závažné intenzity.

„Závažným ohrožením průběhu evidence tržeb“ se má na mysli důsledek jednání poplatníka, který musel být poplatníkovi v průběhu jednání, kterým porušil vybranou právní povinnost při evidenci tržeb, zjevně znám a předpokládán, přičemž v praxi bude odpovídat úmyslnému obcházení zákona v míře, která dosahuje stupně zjevně způsobitelného zcela zkrslit obraz o skutečnostech rozhodných z hlediska daňové povinnosti poplatníka. „

Příslušný orgán je přitom oprávněn uložit primárně uzavření provozovny. Pozastavení výkonu činnosti bude uloženo zpravidla za podmínky, že poplatník nedisponuje provozovnou, u které by bylo možné opatření uzavření provozovny vykonat.

Přitom zejména ve vztahu k ústavním garancím obsaženým v čl. 11 (ochrana majetku) a čl. 26 odst. 1 (právo podnikat) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod je nutné konstatovat, že tyto kautely nebudou narušeny pouze v případě, že tato opatření budou využívána výhradně v krajních případech, zejména za stavu prokazatelného zneužití podnikatelského prostředí k cílenému obcházení daňové povinnosti, při němž dochází k naprostému ignorování systému evidence. Uvedená opatření lze tedy

považovat za ultima ratio, tj. nejkrajnější prostředek zajištění stavu, který je zcela v rozporu s právem.

Odstavec 2 stanoví, že pakliže poplatník do stanovené doby trvání opatření porušení povinností neodstraní, neoznámí tuto skutečnost správci daně a nebude mu vydáno rozhodnutí orgánu, který opatření uložil, jež vyjadřuje souhlasný postoj ve vztahu k odstranění zjištěného porušení povinností a ukončení trvání opatření, nedojde k ukončení trvání opatření.

Odstavec 3 stanoví podmínky výkonu uloženého opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti. To provede orgán, který opatření nařídil, vyvěšením rozhodnutí o nařízení opatření, na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. „Vhodným a zvenčí viditelným místem“ se přitom rozumí místo, na kterém je vyvěšení rozhodnutí na první pohled patrné běžnému návštěvníku provozovny ještě před vstupem do provozovny, a které umožňuje seznání skutečnosti, že k danému prostoru se uložena sankce uzavření provozovny vztahuje.

Je-li však předmětem rozhodnutí pozastavení výkonu činnosti, je možné uvedený způsob výkonu z povahy věci provést pouze v konkrétních případech, kdy je takový výkon uskutečnitelný. Tak nebude uvedeným způsobem prováděn výkon v případě neexistence provozovny poplatníka (např. v případě poskytování služeb přímo u zákazníka), nebo ve vztahu k těm provozovnám, které jsou neúměrně vzdáleny od provozovny, ve které byly skutečnosti vedoucí k uložení opatření zjištěny, nebo v případě jiných důvodných okolností.

Je nutné poznamenat, že s ohledem na znění ustanovení § 33 je podpurným předpisem pro účely procesního režimu tohoto opatření daňový řád. Cílem uvedené konstrukce je nejen aplikovat pro účely ukládání opatření obecnou právní úpravu daňového řízení, ale i další související instituty obsažené v daňovém řádu.

## ČÁST ŠESTÁ ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ

### § 32

#### Závazné posouzení o určení evidované tržby

(1) Správce daně vydá na žádost poplatníka rozhodnutí o závazném posouzení o určení evidované tržby.

(2) Předmětem závazného posouzení je určení, zda je platba evidovanou tržbou nebo zda platba může být evidována ve zjednodušeném režimu.

(3) V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení poplatník uvede

- a) popis platby, která má podléhat posouzení, a
- b) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.

#### K § 32:

Cílem navrhovaného ustanovení je poskytnutí jistoty poplatníkovi, zda daná tržba skutečně představuje evidovanou tržbu a evidenci tržeb podléhá.

Podle odstavce 1 může poplatník, který má pochybnosti o tom, zda platba, kterou přijímá nebo bude přijímat do budoucna, je považována za evidovanou tržbu, požádat místně příslušného správce daně o rozhodnutí ve formě závazného posouzení.

## Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhovaná změna spočívá v doplnění předmětu posouzení ze strany správního orgánu v případě, kdy povinný subjekt podá žádost o závazné posouzení o určení evidované tržby. Na základě této změny nebude předmětem závazného posouzení pouze skutečnost, zda je tržba evidovanou tržbou, ale také posouzení, zda tato tržba může být evidována ve zjednodušeném režimu. Tímto je vyhověno legitimním požadavkům povinných subjektů v souladu se zájmem na zajištění plynulého výkonu evidence a udržení právní jistoty.

Podle odstavce 3 musí žadatel v žádosti o závazné posouzení uvést své identifikační údaje, platbu, příp. platby, na kterou, nebo na které se má závazné posouzení vztahovat, a její, či jejich popis, a to v míře dostatečné k posouzení. Současně je součástí žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení vedle údajů o platbě, či platbách též návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.

## ČÁST SEDMÁ SPOLEČNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

### § 33

#### Vztah k daňovému řádu

Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při řízení a jiném postupu týkajícím se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou správních deliktů.

#### K § 33:

Určuje se, že v rámci postupů při správě evidence tržeb se postupuje podle daňového řádu. Výjimku tvoří řízení o přestupcích a správních deliktech, na které se uplatní zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů z povahy věci v kombinaci se zněním ustanovení § 33 tohoto zákona – cílem tohoto postupu je sjednocení procesu správního trestání bez ohledu na to, na základě jaké právní úpravy byly zjištěny skutečnosti odůvodňující zahájení řízení o správním deliktu či přestupku, příp. řízení o předběžném opatření.

Aplikačním dopadem dvou různých procesních režimů je, že k získání relevantních údajů o dodržování povinností uložených zákonem o evidenci tržeb budou orgánům plnicím tímto zákonem svěřenou působnost (zejména v oblasti projednávání přestupků a správních deliktů) svěřeny pravomoci podle daňového řádu umožňující jim uskutečňovat aktivní úkony ke zjištění skutečností rozhodných pro zahájení správního řízení o přestupku či správním deliktu. Zejména se jedná o vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu a místní šetření podle § 80 daňového řádu. Daňový řád se uplatní rovněž pro předávání informací na základě § 34.

Ve vztahu k institutům vymezeným v rámci výše vymezené působnosti daňového řádu lze dodat, že z povahy ustanovení zákona a zmocňovacího ustanovení vyplývá, že případný partikulární charakter vymezení těchto institutů obsažených v zákoně o evidenci tržeb jim propůjčuje povahu zvláštních ustanovení, vůči nimž jsou relevantní ustanovení daňového řádu subsidiární normou.

## § 34

### Spolupráce orgánů veřejné moci

Zjistí-li orgán veřejné moci při výkonu své působnosti porušení tohoto zákona, oznámí tuto skutečnost orgánu příslušnému k prověřování plnění povinností.

#### **K § 34:**

Zavádí se působnost a zmocnění k předávání informací o porušení povinností uložených zákonem o evidenci tržeb od dalších orgánů veřejné moci orgánu příslušnému k prověřování plnění povinností podle zákona o evidenci tržeb, pokud tyto orgány uvedené skutečnosti zjistí při výkonu své zákonem svěřené působnosti.

Při plnění této působnosti postupují orgány veřejné moci v souladu s ustanovením § 33 podle daňového řádu.

## § 35

### Účtenková loterie

(1) Česká republika může pořádat účtenkovou loterii o věcné nebo peněžní ceny, které se lze zúčastnit pouze na základě zaslání účtenky nebo údaje povinně uváděného na účtence.

(2) Příslušnou organizační složkou státu k pořádání účtenkové loterie je Ministerstvo financí.

(3) Výdaje na pořádání účtenkové loterie, na peněžní ceny a na pořízení věcné ceny se hradí ze státního rozpočtu.

(4) Na účtenkovou loterii se nepoužije zákon upravující provozování hazardních her.

#### **K § 35:**

Účtenkovou loterií se má na mysli hra naplňující podmínku, že se jí lze zúčastnit pouze na základě zaslání účtenek (či údajů z účtenky) a současně podmínku, že pořadatelem této hry je Česká republika.

Účtenková loterie se řídí především ustanoveními § 2882 občanského zákoníku o losu a § 2883 občanského zákoníku, které upravuje loterie provozované státem. Podle § 2882 občanského zákoníku platí, že na los se přiměřeně použijí ustanovení o sázce uvedená v témže předpise (§ 2873 až 2880).

Ustanovení § 2883 občanského zákoníku obsahově vymezuje, že se ustanovení o nevymahatelnosti pohledávek z losů nepoužijí (jedná se o ustanovení § 2874 až 2876 občanského zákoníku). Toto ustanovení se bude tedy vztahovat i na účtenkovou loterii, kterou předvídá tento zákon.

Odstavec 1 utvrzuje za účelem právní jistoty, že Česká republika může pořádat účtenkovou loterii, což je pomocně seznatelné též z hlediska svěřené působnosti v rámci zákona o evidenci tržeb.

Dále se stanoví obsah účtenkové loterie, kterým může být pouze účast na slosování podmíněná zasláním „účtenek“ ve smyslu zákona o evidenci tržeb nebo na základě zaslání údajů z účtenek. Druhý způsob zakládající účast na účtenkové loterii

umožňuje její pořádání pouze na základě vyplnění údajů na portále správce daně.

Odstavec 1 dále explicitně umožňuje účtenkovou loterii pořádat o ceny, přičemž ceny mohou být jak věcné, tak peněžní.

Odstavec 2 obsahuje pravomoc Ministerstva financí jako příslušné organizační složky, která je zákonem zmocněna jménem České republiky ve věcech účtenkové loterie jednat.

Odstavec 3 normuje vztah ke státnímu rozpočtu, a to sice, že výdaje spojené s jejím pořádáním (tj. výdaje na vlastní pořádání, a věcné a peněžité ceny), jsou výdaji státního rozpočtu. Toto ustanovení je vkládáno z důvodu právní jistoty.

V odstavci 4 se stanoví výjimka ze zahrnutí účtenkové loterie pod režim zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách či ze zákona, který tento zákon případně nahradí (v legislativním procesu je zákon o hazardních hrách).

Důvodem pro zahrnutí tohoto zvláštního ustanovení do zákona o evidenci tržeb jsou vybrané následky, které by se při zachování současného právního stavu pojily s dopadem veřejnoprávní regulace zákona o loteriích. Na režim účtenkové loterie tak nedopadá povinnost vydání povolení podle zákona o loteriích. Cílem je dále zamezit dopadu související právní regulace, která však svým účelem není kompatibilní s povahou účtenkové loterie, zejména co se týká dodatečných veřejnoprávních povinností, např. povinnost zachovávat při provozování loterie dostatečnou vzdálenost od školských zařízení, přičemž u účtenkové loterie je z důvodů její povahy loterie, do níž je vstup zajištěn plněním právních povinností poplatníků vůči zákazníkům, takový postup (nařídít odstup všech činností poplatníků plnících takové povinnosti od školských zařízení) neúčelný a s ohledem na účel směřující k zajištění výběru daní není ani důvodně očekávat ohrožení mravní výchovy mládeže, jemuž má plnění uvedené veřejnoprávní povinnosti zabránit.

Účtenková loterie tak nepodléhá režimu zákona o loteriích. Důsledkem toho se mj. nejedná o spotřebitelskou loterii ve smyslu § 1 odst. 5 zákona o loteriích. K jejímu provozování se také nevyžaduje povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry ve smyslu § 1 odst. 7 zákona o loteriích.

## § 36

### Vztah k cizímu právu

Evidovanou tržbou není také tržba poplatníka, který je povinen tuto tržbu evidovat srovnatelným způsobem podle práva státu, se kterým má Česká republika uzavřenou platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o výměně informací, na základě které lze získávat srovnatelné informace o evidovaných tržbách.

#### **K § 36:**

Ustanovení § 36 řeší případy tzv. dvojí evidence, kdy může podle cizího práva existovat povinnost evidovat tržby ve vztahu k vymezeným tržbám. Z tohoto pohledu je z hlediska účelu evidence zbytečné dvojí evidování a tyto tržby tak bez dalšího nejsou evidovanými tržbami.

Potenciální dvojí evidování může teoreticky nastat pouze za zákonem předvídaných okolností, tedy v situaci, kdy je poplatník povinen danou tržbu, která by jinak byla předmětem evidence, evidovat srovnatelným způsobem podle práva státu, se kterým má Česká republika uzavřenou platnou a účinnou



mezinárodní smlouvu o výměně informací, na základě které lze získávat srovnatelné informace o evidovaných tržbách.

Toto zproštění povinností se tedy uplatní toliko na srovnatelné systémy, tj. systémy, které pracují na podobném principu. Pokud tedy podle zahraničního práva existuje např. prostá záznamní povinnost, není poplatník na základě této záznamní povinnosti zproštěn evidence tržeb podle českého práva.

Zároveň se zproštění povinností uplatní pouze za situace, kdy se k dané tržbě, u které se jinak uplatní evidenční povinnost podle zákona o evidenci tržeb, vztahuje mezinárodní smlouva (bez ohledu na způsob jejího formálního pojmenování např. označením „dohoda“), jejíž stranou je Česká republika a zahraniční stát, na základě které existuje možnost získat o dané tržbě veškeré informace získané zahraniční evidencí, které by jinak byly zasílány datovou zprávou podle § 19, a která zároveň nabyla platnosti i účinnosti. Dvojí evidence tedy nenastává a za stanovených podmínek vzniká povinnost evidovat ty tržby, o nichž nelze ze srovnatelné evidence podle cizího práva získat jednu, nebo více informací (údajů) uvedených v § 19. Dále dvojí evidence nenastává v případě, že se na danou tržbu sice vztahuje srovnatelná evidenční povinnost, z níž lze získat údaje v § 19 podle mezinárodní smlouvy, avšak podle mezinárodní smlouvy, která dosud nenabyla platnosti nebo účinnosti.

### § 37

#### Dočasně vyloučené tržby

(1) Evidovanými tržbami dočasně nejsou

- a) ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona do konce třetího kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona všechny tržby, s výjimkou ubytovacích a stravovacích služeb uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 55 a 56,
- b) od prvního dne čtvrtého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona všechny tržby, s výjimkou
  1. ubytovacích a stravovacích služeb uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 55 a 56 a
  2. velkoobchodu a maloobchodu uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 45.1, 45.3, 45.4, pokud jde o obchod, 46 a 47,
- c) od prvního dne šestnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona do konce osmnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona všechny tržby
  1. z výroby textilií, oděvů, usní a souvisejících výrobků, zpracování dřeva, výroby dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků kromě nábytku a výroby papíru a výrobků z papíru uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 13 až 17,
  2. z výroby mýdel a detergentů, čisticích a leštících prostředků, parfémů a toaletních přípravků uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 20.4,
  3. z výroby pryžových a plastových výrobků a výroby ostatních nekovových minerálních

- výrobků uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 22 a 23,
4. z výroby kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení, uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 25,
5. z výroby nábytku a ostatního zpracovatelského průmyslu uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 31 a 32,
6. z opravy a instalace strojů a zařízení uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 33,
7. ze specializovaných stavebních činností uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 43,
8. z oprav počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 95 a
9. z poskytování ostatních osobních služeb uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 96.

(2) Klasifikací NACE se pro účely tohoto zákona rozumí klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění.

(3) Vláda může stanovit nařízením, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami.

#### K § 37:

Upravuje se přechodný režim vybraných evidovaných tržeb po nabytí účinnosti zákona o evidenci tržeb.

Odstavec 1 stanoví tržby, které jsou z režimu zákona o evidenci tržeb dočasně vyjmuty a stanoví dobu, po kterou budou již za doby účinnosti zákona z evidence vyjmuty.

#### Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Návrh zákona počítá s tím, že jednotlivé podnikatelské obory budou zapojovány do systému EET postupně. V první fázi po sedmi měsících ode dne nabytí účinnosti zákona půjde o obory dle kódů NACE 55, 56 (ubytování, stravování a pohostinství), ve druhé fázi, po dalších třech měsících o obory dle kódů NACE 46, 47 (velkoobchod, kromě motorových vozidel, maloobchod, kromě motorových vozidel). Návrh zákona dále předpokládá, že po uplynutí dalších tří měsíců budou do povinnosti EET zapojeny všechny ostatní obory. Protože půjde o velký počet podnikatelských subjektů, (odhadem cca 300 tisíc) a bude výrazně zatížen IT systém, navrhujeme jednak oddálení lhůty pro zavedení EET pro zbývající obory a jednak některé obory vyčlenit a vytvořit z nich čtvrtou fázi, která by do systému EET byla zapojena s odstupem dalších tří měsíců. Konkrétně se jedná o skupinu pod kódy NACE 13 (výroba textilií), 14 (výroba oděvů), 15 (výroba usní a souvisejících výrobků), 16 (zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku), 17 výroba papíru a výrobků z papíru), 20.4 (výroba mýdel a detergentů, čisticích a leštících prostředků, parfémů a toaletních přípravků), 22 (výroba

pryžových a plastových výrobků), 23 (výroba ostatních nekovových minerálních výrobků), 25 (výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení) 31 (výroba nábytku), 32 (ostatní zpracovatelský průmysl), 33 (opravy a instalace strojů a zařízení), 43 (Specializované stavební činnosti), 95 (opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost), 96 (poskytování ostatních osobních služeb). Odhadovaný počet subjektů v této čtvrté fázi bude cca 100-150 tisíc. Tímto rozvolněním budou vytvořeny lepší předpoklady pro postupné zatěžování IT systému a postupnou registraci subjektů. V průběhu zapojování jednotlivých fází tak bude snazší odstraňování případných průběžných nedostatků či nesrovnalostí. Je třeba zajistit dostatečně dlouhou dobu na hodnocení a evaluaci fungování EET.

Do čtvrté fáze jsou začleňovány zejména ty podnikatelské obory, které nemají stálou provozovnu, ale pracují tzv. v terénu. Speciálně těmto oborům PN vytváří další časový prostor pro přípravu technického prostředí, které je objektivně náročnější od prostředí stabilních provozoven.

Odstavec 2 definuje klasifikaci NACE, přičemž používá obdobné definice, jako je obsažena např. v § 3 písm. n) zákona o spotřebních daních.

Odstavec 3 upravuje zvláštní přechodný režim u poplatníků, u nichž dochází k dřívějšímu vzniku povinnosti evidovat pouze ve vztahu k typové části přijímaných tržeb. U těchto poplatníků by nutnost vnitřního přizpůsobení režimu evidence ve vztahu k této části tržeb s ohledem na nároky kladené na pořízení technické infrastruktury fakticky znamenala nutnost kompletní přípravy k dřívějšímu plnění všech povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb.

S ohledem na to se stanovuje, že tržby poplatníků, u kterých dočasně představuje objem tržeb, které mají být evidovány, pouze malou část tržeb, které nakonec evidovány budou, budou z evidence tržeb vyňaty.

V tomto kontextu je klíčové posoudit skladbu jednotlivých činností ve zdaňovacím období, které předchází zdaňovacímu období, v rámci kterého se vynětí tržeb dle tohoto ustanovení řeší.

Po tomto rozdělení činností se jednotlivé tyto činnosti rozdělí dle toho, zda jsou v daném okamžiku, ve kterém se aplikace odstavce 3 zkoumá, činnostmi, z nichž jsou tržby dočasně vyňaty, nebo činnostmi, z nichž se tržby evidují. Následně se zkoumají dvě uvedená kritéria, a to, zda tržby, které se evidují, překročily či neprekročily za předchozí zdaňovací období částku 2 000 000 Kč a zda procentuální vyjádření tržeb, které se mají evidovat, přesahuje či nepřesahuje 20 % součtu tržeb, které se mají evidovat, a tržeb, které se dočasně neevidují (do tohoto součtu se nezahrnují tržby, které nejsou evidovanými tržbami - tj. nenaplní definici dle § 4 nebo nejsou evidovanými tržbami podle § 12).

Jestliže poplatník splní obě uvedená kritéria, jsou všechny jeho tržby, které měl evidovat z evidování po dobu splnění těchto kritérií vyňaty.

Výsledek posuzování vzniku evidenční povinnosti poplatníka z hlediska dočasného vynětí vybraných tržeb se tak s ohledem na obsah tohoto ustanovení bude měnit v situaci, kdy dochází k „náběhu“ další fáze zákona, tj. zahrnutí dalšího okruhu činností mezi činnosti, z nichž jsou tržby evidovanými tržbami. Dále se výsledek posuzování může změnit na začátku nového zdaňovacího období, a to díky „aktualizaci“ období, v rámci něhož se poměr jednotlivých činností posuzuje.

## Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Cílem ustanovení § 37 odst. 3 bylo posunout náběh evidence tržeb pro poplatníky, kteří uskutečňují nebo dle předpokladu v době náběhu evidence budou uskutečňovat více druhů tržeb kategorizovaných podle klasifikace NACE, až podle činnosti, která je v jejich podnikání významnější. Náběh povinnosti evidovat tržby neměl nastat podle činnosti, která je svým objemem nepatrná.

Znění tohoto ustanovení bylo po intenzivních diskusích připravováno za spolupráce expertů z Legislativní rady vlády, přičemž byl kladem vysoký důraz na jasnost a seznatelnost smyslu ustanovení. Už v průběhu přípravy vznikaly mezi experty pochybnosti, zda tuto výjimku lze naformulovat způsobem, který by nezakládal právní nejistotu. Zásadní skutečností je, že již v průběhu projednávání zákona v Poslanecké sněmovně se vyskytly snahy o interpretaci normativního obsahu ustanovení § 37 odst. 3 způsobem, který popírá jeho skutečný záměr. S ohledem na související hrozbu potenciálního zneužití spojenou s takto časně se vyskytující snahou o dezinterpretaci se navrhuje ustanovení § 37 odst. 3 návrhu zákona s ohledem na zájem na zajištění právní jistoty při výkladu zákona vypustit.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění k úpravě dalších dočasných výjimek ze zákona o evidenci tržeb, tj. rozfázování náběhu povinnosti evidence. Konkrétní podoba tohoto rozfázování bude vtělena do podzákoného právního předpisu, a to nařízením vlády.

Toto zmocnění umožňuje určit nařízením vlády další tržby (tj. předmět evidence), které budou dočasně z evidence tržeb vyjmuty. Přitom bude-li podzákoná úprava přijata, musí obsahovat jak určení dočasně vyňatých tržeb, tak stanovení doby, po kterou budou již za doby účinnosti zákona z evidence vyjmuty.

Obsah zmocnění podle uvedené definice se vztahuje vedle druhu tržby i k dalším kritériím, podle kterých mají být vybrané tržby z režimu zákona dočasně vyňaty, např. ke kritériu tržby uskutečněné vybranými poplatníky.

## ČÁST OSMÁ ÚČINNOST

### § 38

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem osmého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, s výjimkou ustanovení § 10 až 17 a § 32, která nabývají účinnosti prvním dnem pátého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

### **K § 38:**

Vymezuje se dělená účinnost zákona o evidenci tržeb.

Obecná účinnost je stanovena prvním dnem čtvrtého kalendářního měsíce po dni vyhlášení tohoto zákona. Vyjmenovaná ustanovení pak nabývají účinnosti již dnem vyhlášení zákona, a to z důvodů nezbytnosti přípravy poplatníků na evidenci tržeb.

## Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Základním východiskem předloženého pozměňovacího návrhu je reakce na dění a doposud prezentované informace spojené se zavedením elektronické evidence tržeb (EET), a to zejména v souvislosti s vynakládáním finančních prostředků na tento záměr, který představuje jednu z deklarovaných priorit současné vlády České republiky.

K zajištění plné funkčnosti EET je nutné zajistit technické řešení, jehož vybudování je spojeno jak s časovým hlediskem, tak i s finančními náklady. Doposud navrhovaná (tříměsíční) legisvakanční lhůta vycházela z předpokladu, že technické řešení by se začalo realizovat ještě v době, kdy probíhá legislativní proces, tedy před platností zákona. Je nutné zdůraznit, že takový přístup není protiprávní.

Stěžejními právními předpisy pro hodnocení vynaložení finančních prostředků v návaznosti na pořízení majetku, který bude sloužit k zajištění plnění funkcí státu anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí, jsou zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). V podstatě jediným relevantním pravidlem je, aby jakékoliv hospodaření s majetkem státu bylo účelné, efektivní a hospodárné (obecně se hovoří o tzv. 3E pravidlech).

Žádný právní předpis však explicitně nestanovuje, v jaké fázi legislativního procesu je vynaložení finančních prostředků po právu a v jaké ještě nikoli. Přestože lze zcela oprávněně v souladu s právními předpisy dospět k závěru, že vynaložit prostředky na pořízení majetku státu za účelem zajištění plnění jeho funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí lze i před platností zákona, jehož funkčnost má být zabezpečena, navrhuje se vzhledem k výjimečné povaze zákona a zejména okolnostem, které doprovázejí jeho přijímání, zvolit nejkonzervativnější možné řešení, a to vynakládat prostředky zásadně až po platnosti zákona. Pro takové řešení je nezbytné prodloužit legisvakanční lhůtu tak, jak je navrhováno.

Záměrem je zajistit nenapadnutelnost postupu při technickém zajištění projektu EET tak, aby nebyl nadále dán prostor pro jakékoliv další zpochybňování jeho zákonnosti. Pro naplnění tohoto záměru se navrhované konzervativní řešení v dané situaci jeví jako nejvhodnější

Z uvedených důvodů je předkládán tento pozměňovací návrh, jehož podstatou je změna účinnosti zákona o evidenci tržeb spočívající v prodloužení legisvakanční lhůty. Zásadně v této lhůtě pak z důvodu eliminace potenciálně možných negativních externalit bude přistupováno k vynakládání finančních prostředků na pořízení majetku státu za účelem zajištění plnění funkce státu, tedy na vybudování a spuštění systému EET.

Navrhuje se změna účinnosti zákona oproti současnému znění. Účelem ustanovení je garantovat minimální legisvakanční dobu mezi okamžikem vyhlášení návrhu zákona a nabytím jeho účinnosti. Shodně s úmyslem zákonodárce obsaženým v návrhu zákona zároveň bude pod režim předsunuté účinnosti zahrnuto pět vymezených oblastí evidence, tedy (i) vymezení tržeb evidovaných ve zjednodušeném režimu (§ 10 a 11), (ii) vymezení tržeb vyňatých z režimu evidence (§ 12), (iii) úprava postupu získání certifikátu pro evidenci tržeb (§ 13 až 16), (iv) oznámení údajů o provozovnách (§ 17) a (v) závazné posouzení o určení evidované tržby (§ 32).

Zákon nabude účinnosti prvním dnem osmého kalendářního měsíce ode dne vyhlášení v případě obecné

účinnosti, v případě předsunuté účinnosti pak prvním dnem pátého kalendářního měsíce ode dne vyhlášení. Tím se zajišťuje existující požadavek na časovou dotaci pro zajištění technického řešení, a to 4 měsíce ve vztahu k provádění autentizace a 7 měsíců ve vztahu k zahájení evidence 1. vlny tržeb od nabytí účinnosti zákona. Touto klouzavou účinností je pak vždy garantována doba potřebná k vytvoření technického řešení a k řádné přípravě poplatníků na plnění povinností spojených s evidencí tržeb.

# Důvodová zpráva

## I. Obecná část

### 1. Zhodnocení platného právního stavu

Ve vztahu k evidenční povinnosti daňových subjektů obsahuje současná právní úprava celou řadu norem, které ukládají povinným subjektům povinnosti spočívající v evidenci vybraných aspektů jejich samostatné činnosti, případně další povinnosti, které jsou svou podstatou obdobné povinnostem obsaženým v návrhu zákona o evidenci tržeb.

#### 1.1. Záznamní povinnost v daňovém řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „daňový řád“), upravuje v § 97 zvláštní záznamní povinnost daňového subjektu uskutečňujícího v rámci své podnikatelské nebo samostatné výdělečné činnosti platby v hotovosti. Daňový subjekt je povinen vést průběžnou evidenci o těchto uskutečňovaných platbách v případě, že obdobnou evidenci o těchto platbách již nevede na základě jiného zákonného ustanovení (tj. pokud bude evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb, pak je v rozsahu této evidence zproštěn záznamní povinností). Vedle vedení evidence uložené právním předpisem je nadto správce daně oprávněn uložit povinnému subjektu v odůvodněných případech rozhodnutím vedení zvláštních záznamů pod podmínkou, že takový postup je nutný pro správné zjištění a stanovení daně.

#### 1.2. Podvojný účetnictví podle zákona o účetnictví

Nejvýznamnější formou evidence je účetnictví, které je upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“). Předmětem účetnictví je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Podle § 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady a zaznamenávat je na základě průkazných účetních záznamů v účetních knihách za podmínek stanovených zákonem o účetnictví.

#### 1.3. Účetnictví dle mezinárodních účetních standardů

Na základě Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 a v souladu s ustanovením § 19a zákona o účetnictví mají společnosti kótované na burze povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem EU. Smyslem jejich používání v rámci Evropské unie je usnadnění přeshraničního obchodování s cennými papíry a zároveň zajištění srovnatelnosti účetních výkazů těchto společností.

V případě, kdy lze předpokládat, že účetní jednotka bude povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy (konsolidovaná účetní jednotka), může tato účetní jednotka v souladu s § 19a odst. 7 rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k rozvahovému dni konsolidované účetní závěrky. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení konsolidované účetní závěrky je uložena § 23a odst. 1 zákona o účetnictví konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Možnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy je založena § 23a odst. 2 zákona o účetnictví i pro ostatní konsolidující účetní jednotky, tj. takové, které nejsou emitenty cenných papírů. Zákon ponechává na vůli účetní jednotky, zda v tomto případě sestaví výkazy na základě zákona o účetnictví, nebo v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Termín „mezinárodní účetní standardy“ v sobě zahrnuje Mezinárodní účetní standardy (IAS) vydávané do roku 2001, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané od roku 2001, příslušné interpretace (SIC, IFRIC) a jejich novelizace.

#### **1.4. Zákon č. 215/2005 Sb. „starý“ zákon o registračních pokladnách**

Zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, byla již v minulosti upravena a do právního řádu zavedena povinnost provozovatelů (fyzických osob i právnických osob) maloobchodu a hostinské činnosti na základě živnostenského oprávnění evidovat příjem a výdej jednotlivých plateb ve formě bankovek a mincí nebo prostřednictvím elektronického platebního prostředku, ceniny nebo šeku. Dále byla povinnému subjektu uložena povinnost zajistit uložení stanovených evidovaných údajů ve fiskální paměti pokladny. Povinný subjekt tak byl zatížen povinností obstarat si pro vykonávání činnosti, jejímž předmětem stanovené platby byly, elektronické zařízení nebo počítač s fiskální pamětí. Současně se záznamem údajů o provedené platbě byl povinný subjekt povinen předat zákazníkovi pokladní blok nebo očíslovaný paragon s předepsanými údaji. Byl-li povinný subjekt zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, byl nadto zatížen též povinností používat pokladnu umožňující rozlišení plateb za zdanitelná plnění podléhající příslušným sazbám daně z přidané hodnoty, za plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty nebo plnění, která předmětem daně z přidané hodnoty nebyla. Uvedený režim se vztahoval zásadně na všechny platby předepsaných forem uskutečněné povinnými subjekty, přesto byly z uvedeného režimu zaznamenávání vyňaty vybrané způsoby uskutečňování plateb (podomní a pochůzkový prodej a prodej prostřednictvím výdejních automatů) a údaje o platbách za vybrané druhy zboží (např. jízdenky hromadné dopravy, ceniny, telefonní karty ad.) bylo možné zaznamenat ve zjednodušeném režimu jako jednu souhrnnou denní platbu za všechny reálně uskutečněné platby. Současně byla povinnému subjektu uložena celá řada doprovodných povinností, zejména povinnost uvádět u pokladny upozornění ve stanoveném formátu s předem stanoveným obsahem o tom, že zákon o registračních pokladnách ukládá prodávajícímu povinnost předat zákazníkovi po provedení platby pokladní blok, očíslovaný paragon nebo pokladní blok vystavený záložní pokladnou. Část první zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, obsahující tato a další ustanovení zákona o registračních pokladnách, byla včetně příloh č. 1 až 3 zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k 1. lednu 2008.

#### **1.5. Daňová evidence v zákoně o daních z příjmů**

V návaznosti na zrušení soustavy jednoduchého účetnictví v zákoně o účetnictví byla do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vložena právní úprava Evidence příjmů pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Jedná se o hojně využívanou evidenci, která dává možnost některým fyzickým osobám, které nejsou účetní jednotkou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), aby vedly evidenci ve zjednodušeném rozsahu. Daňovou evidencí se rozumí evidence pro účely stanovení základu daně z příjmů a samotné daně z příjmů. Obligatorně obsahuje údaje o majetku a dlužích, o příjmech a výdajích. Napříč zákonem o daních z příjmů lze najít mnohé jiné povinnosti evidenční povahy jako například v § 7 odst. 8, který ukládá poplatníkům, kteří vykazují dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle § 7 a uplatňují výdaje paušální částkou, povinnost vést

záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti. Další je upravena v § 9, kde zákon ukládá daňovému subjektu v případě, kdy uplatňuje výdaje procentem z příjmů, vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem. Pokud daňový subjekt uplatňuje u příjmů z nájmu skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, má povinnost vést záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, a evidenci o pohledávkách a dlužích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení nájmu, a mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy.

### **1.6. Povinnost vydávat doklad**

Současné znění § 16 odst. 1 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, stanoví, že na žádost spotřebitele je prodávající povinen vydat doklad o zakoupení výrobku nebo o poskytnutí služby s uvedením data prodeje výrobku nebo poskytnutí služby, o jaký výrobek nebo o jakou službu se jedná a za jakou cenu byl výrobek prodán nebo služba poskytnuta, spolu s identifikačními údaji prodávajícího obsahujícími jméno a příjmení nebo název nebo obchodní firmu, případně název prodávajícího, jeho identifikační číslo osoby, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Nadto současné znění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, ukládá podnikateli v § 31 odst. 14 povinnost vydat na žádost zákazníka doklady o prodeji zboží a o poskytnutí služby s předepsanými údaji, mj. datem prodeje zboží nebo poskytnutí služby, druhem zboží nebo poskytnuté služby a cenou tohoto zboží nebo služby.

Povinnost vydávat doklad může být splněna najednou, tj. jedním dokladem (např. též dokladem – účtenkou, podle evidence tržeb, tj. jedním dokladem dojde ke splnění např. 3 povinností uložených různými zákony).

### **1.7. Povinnost vést evidenci o cenách**

Na základě současného § 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je prodávající povinen vést evidenci o cenách. Kromě úředně stanovených cen a cen podléhajících usměrňování cen se tato úprava vztahuje na ceny zboží, které je prodáváno spotřebiteli.

Evidenci cen je prodejce povinen vést tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Ohledně údajů prokazujících výši a dobu jejich uplatňování stanoví podrobnosti prováděcí právní předpis, kterým je vyhláška Ministerstva financí č. 450/2009 Sb.

## **2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy**

Po materiální stránce navrhovaná právní úprava de facto doplňuje existující platné normy stanoveným směrem, a to zejména z hlediska způsobu a formy již dnes běžně prováděných úkonů (zejména vedení určité evidence transakcí a vydávání záznamných dokladů poplatníkovi).

Hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty).

### **2.1. Obecné změny, které jsou obsahem navrhované právní úpravy**

Na základě zkoumání existujících modelů evidování transakcí, byl shledán jako nejvhodnější systém model tzv. „fiskalizace“ v Chorvatské republice. Tento systém evidence tržeb

v maximální možné míře preferuje kritérium jednoduchosti a nízké nákladovosti na straně povinných subjektů při zajištění spolehlivého a plnohodnotného plnění předpokládané funkce.

Za tímto účelem se proto navrhuje v maximální možné míře upustit od striktní regulace v oblastech, kde tento přístup není v zájmu povinných subjektů ani praktického fungování systému (tj. např. certifikace hardwaru či softwaru). Co se týče fungování systému, záměrem Ministerstva financí není zavádět registrační pokladny, tedy speciální certifikovaná zařízení, která jsou vybavena fiskální pamětí. K tomu, aby obchodník elektronicky evidoval tržbu, si bude moci zvolit zařízení odpovídající náročnosti jeho podnikatelské činnosti (např. pokladna, pokladní systém, ale i např. tablet nebo mobil propojený s tiskárnou). Systém je navrhován tak, aby byl otevřený jak z hlediska softwaru tak i hardwaru, tzn., že obchodník nebude nucen pořizovat si pouze konkrétní software nebo hardware a bude záležet na něm, které řešení splňující danou funkcionalitu nabízené na trhu zvolí. Zařízení musí být technicky vybaveno tak, aby bylo schopno odeslat prostřednictvím internetu požadované informace o tržbě systému Finanční správy a vytisknout účtenku o transakci pro zákazníka.

Evidence tržeb bude tedy v České republice stát na následujících pilířích:

- elektronizace při současném zajištění ochrany dat,
- on-line přístup správce daně k údajům,
- umožnění dobrovolného zapojení veřejnosti do kontroly dodržování zákona,
- otevřené hardwarové řešení,
- otevřené softwarové řešení.

Na základě společenské poptávky po zvýšení efektivity výběru daní a zajištění spravedlivého konkurenčního prostředí se navrhuje umožnit veřejnosti zapojit se do efektivní kontroly plnění stanovených povinností.

Dává se proto ke zvážení dobrovolná účast veřejnosti v plánovaném systému evidence z důvodu jejího bezprostředního a pravidelného kontaktu s povinnými subjekty a její osobní motivace na ověření souladu postupu povinných subjektů během evidence tržeb se zákonem o evidenci tržeb. Zákazník bude mít možnost na základě vydané účtenky ověřit, zda konkrétní tržba byla zaevidována. Považuje se rovněž za vhodné zvážit, zda tuto motivaci není účelné podpořit přijetím doprovodných nástrojů zvyšujících pozitivní stimul veřejnosti ke kontrole plnění těchto povinností, například formou účtenkové loterie.

Za tímto účelem se má za vhodné mj. založit nezbytné komunikační kanály mezi veřejností a příslušnými orgány zúčastněnými na evidenci tržeb.

Systém evidence tržeb je podpurným nástrojem a neslouží k přímému stanovení výsledku hospodaření či základu daně.

## **2.2. Dílčí změny, které jsou obsahem navrhované právní úpravy**

### **i. Vytvoření úložiště evidence tržeb**

S ohledem na vhodnost využití elektronické formy předávání informací relevantních k využití pro účely evidence tržeb se má za vhodné zřídit zvláštní datové úložiště evidence tržeb.

Elektronicky předávané informace podporují vysokou kapacitu a flexibilitu systému. Dále je možné s ohledem na zájem na zajištění komplexního chodu systému nyní i do budoucna očekávat kompatibilitu systému s jinými elektronickými systémy, což povede k potenciální snadnější výměně datových obsahů a spolehlivějšímu dosažení účelu systému evidence tržeb.

Elektronická komunikace je v delším období nejlevnější a nejméně zatěžující způsob komunikace, jelikož úvodní zvýšené náklady na zavedení systému jsou následně kompenzovány časovou úsporou na straně správce daně i povinných subjektů při opakovaném a automatickém používání, při případných následných opravách, získávání informací a podobně.

ii. Vytvoření datového systému a doprovodných modulů evidence tržeb

Navrhuje se vytvoření integrovaného systému způsobilého zprostředkování on-line přenosu předepsaných informací mezi daňovými subjekty a úložištěm evidence tržeb.

iii. Poskytnutí autentizačních údajů pro evidenci tržeb a získání údajů o povinném subjektu

Pro spravovatelnost systému se navrhuje, aby povinným subjektům byla uložena povinnost podat správci daně stanoveným způsobem před uskutečněním první evidované tržby žádost o autentizační údaje k evidenci tržeb. Povinnému subjektu bude uložena povinnost uvést v žádosti předepsané údaje, což povede k rychlejší a snadnější komunikaci a zároveň rozšíření přehledu o účastnících systému. Na základě tohoto postupu budou subjektu správcem daně poskytnuty autentizační údaje umožňující on-line evidování tržeb.

Povinnému subjektu však pro evidenci tržeb nebude přidělen zvláštní identifikátor. V průběhu všech procesů souvisejících s evidencí tržeb se bude i nadále prokazovat svým daňovým identifikačním číslem.

Změna údajů uváděných povinným subjektem v žádosti o autentizační údaje bude podléhat oznamovací povinnosti.

iv. Stanovení obecné evidenční povinnosti

Navrhuje se, aby povinnost uskutečňovat evidenci stanovených tržeb dopadala zásadně na všechny povinné subjekty uskutečňující stanovené evidované transakce v předepsané formě. Z uvedeného principu je vhodné připustit minimum absolutních (naprosté vynětí z režimu evidence tržeb) a procesních (podrobení jinému než standardnímu režimu evidence tržeb) výjimek.

v. Evidence tržeb probíhajících mezi stanovenými subjekty, za stanovených okolností a stanoveným způsobem

Navrhuje se, aby evidenci podléhaly pouze tržby kumulativně naplňující tři zákonné znaky – (a) jedná se o tržby mezi zákonem stanovenými subjekty (subjektivní znak); (b) k tržbě došlo za zákonem stanovených okolností (materiální znak); (c) tržba (platba) proběhla stanoveným způsobem (formální znak).

vi. Uložení povinnosti povinných subjektů provádět evidenci tržeb prostřednictvím stálého elektronického (internetového) spojení

Navrhuje se upustit od principu zavedeného dříve přijatým zákonem o registračních pokladnách spočívajícího v nutnosti uskutečňovat evidenci tržeb za pomoci autorizovaného nástroje s fiskální pamětí (registrační pokladny), a tedy i shromažďovat stanovené údaje v paměti přístroje bez stálého přístupu správce evidence k předepsaným datům.

Současné technologické možnosti umožňují přijmout řešení, které je méně náchylné na podvody a obcházení a zároveň je pro povinné subjekty podstatně levnější a flexibilnější než registrační pokladny. Předepsané údaje je proto navrženo předávat průběžně prostřednictvím výměny mezi povinným subjektem a správcem evidence skrze stálé elektronické (internetové) připojení. K uskutečňování evidence je z důvodu minimalizace nákladů na straně povinných subjektů vhodné umožnit využití libovolného přístroje



podporujícího založení potřebného internetového připojení a doprovodné funkce nutné ke splnění zákonných podmínek průběhu evidence. V tomto směru tedy ve vztahu k užitým zařízením nedojde k využití autorizačních procesů.

Po předání informací o provedené transakci bude správcem evidence zaevidování transakce potvrzeno přidělením a okamžitým zasláním zvláštního čísla transakce prostřednictvím stálého elektronického spojení.

V případech výpadku připojení je umožněno zaslat údaje dodatečně, a to do 48 hodin.

Na rozdíl od režimu v Chorvatské republice však navrhované řešení nepočítá s možností evidování tržeb „listinně“, tj. prostřednictvím speciálních pokladních bloků, v případech, kdy je objektivně dlouhodobě nemožné elektronicky evidovat tržby (např. v důsledku neexistence internetového připojení). Návrh tuto skutečnost řeší evidencí v tzv. zjednodušeném režimu.

- vii. Uložení povinnosti vydání evidenčního dokladu povinným subjektem a povinnosti převzetí

Je navrhováno uložení povinnosti povinného subjektu vydávat o provedené transakci evidenční doklad (účetku), obsahující stanovené údaje.

- viii. Sankce za nesplnění povinností

K vymožení uložených povinností je nutné vybraná jednání, která jsou v rozporu s povinnostmi uloženými zákonem o evidenci tržeb, vymezit a označit za deliktní jednání povahy správního deliktu, nebo přestupku.

- ix. Spolupráce orgánů veřejné moci při kontrole plnění vybraných povinností

Pravomoci ke kontrole vybraných povinností z evidence tržeb budou zákonem o evidenci tržeb svěřeny i dalším orgánům veřejné moci odlišným od správce daně a správce evidence za podmínky, že kontrola těchto povinností je blízka zákonem svěřené působnosti těchto orgánů a že tuto kontrolu mohou vykonávat během standardního výkonu svých v současnosti zákonem svěřených pravomocí (např. živnostenské úřady a Česká obchodní inspekce). Orgány veřejné správy budou mít v tomto směru informační povinnost vůči správci daně. Nejsilněji budou na procesu evidence tržeb spolupracovat orgány Celní správy České republiky, kterým se svěřují kompetence v oblasti dozoru nad dodržováním tohoto zákona.

- x. Účtenková loterie

Za účelem umožnění zapojení veřejnosti se má za vhodné zřídit zvláštní účtenkovou loterii nepodléhající veřejnoprávní regulaci zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích. Podstatou loterie by byla výhra ve slosování, do něhož by byly zařazeny osoby, které by splnily podmínku zaslání účtenky vystavené povinným subjektem poskytovateli plnění, jež je na straně tohoto povinného subjektu evidovanou tržbou. Účelem této úpravy je umožnit veřejnosti zkontrolovat pravost účtenek vydávaných povinnými subjekty, což zároveň zpětně poskytne co největší množství účtenek od co nejširšího vzorku povinných subjektů správci evidence a správci daně pro další analytickou práci a cílené zaměření kontrol.

Nicméně účtenková loterie není jediný motivační prvek pro zákazníky. Z důvodů zajištění její efektivity tento nástroj lze kombinovat i s jinými nástroji. Pro rozhodnutí o způsobu a frekvenci pořádání účtenkové loterie musí být zohledněny poznatky a zkušenosti z jiných zemí. Je evidováno, že např. pravidelným pořádáním klesá efektivita účtenkové loterie, resp. přímé zapojení veřejnosti v této loterii, viz např. negativní zkušenosti ze Slovenska. Za účelem odhalování podvodných účtenek veřejností bude realizována také informační kampaň, která bude směřovat právě k edukaci veřejnosti, a mohou být přijímána další motivační opatření. Musí tak být zaručena flexibilita nástrojů motivace zákazníků.

### 3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

V současné době nezakládá právní řád systém práv a povinností zajišťující kontinuální tok informací potřebných pro správu jednotlivých druhů daní mezi daňovými subjekty a správcem daně. Důsledkem je nikoliv dostatečný přehled správce daně o údajích relevantních pro vznik příslušné daňové povinnosti, zejména v případě hotovostních transakcí, a to i s přihlédnutím k nástrojům, které jsou správci daně ke zjištění existence daňové povinnosti svěřeny zákonem, zejména daňovým řádem. Uvedený stav podporuje jednání daňových subjektů usilující o zamlčení skutečností relevantních pro správu a výběr daně a zkreslení skutečného obrazu o celkové daňové povinnosti. Tato nezanedbatelná míra možnosti nezákonného obcházení daňové povinnosti se následně citelně promítá jak v přehledu o výši celkové daňové povinnosti, tak v konečné výši vybraného daňového inkasa u daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a dalších daní, které nejsou vázané na předmět daně, který již za současného stavu podléhá některé zákonné evidenci (např. katastru nemovitostí).

Největší nebezpečí současné nezákonné praxe krácení daně lze přitom spatřovat u daňových subjektů, které jsou ze své povahy nebo povahy jimi vykonávané činnosti poplatníky více druhů daní, jež za ně nejsou odváděny prostřednictvím plátce, a u kterých je důvodné vyslovit předpoklad, že mohou být odváděny z většího daňového základu, než je tomu u jiných daňových subjektů.

Uvedený stav lze považovat za nežádoucí z důvodů na straně efektivní správy veřejných financí i z důvodů na straně soukromých (fyzických a právnických) osob.

Nižší míra efektivity regulace a kontroly plnění daňových povinností se odráží ve snížení objemu prostředků tvořících příjem státního rozpočtu. Neodvedené prostředky zásadně ztěžují možnost snižovat schodek státního rozpočtu, a na výdajové straně státního rozpočtu pak uskutečnění všech předpokládaných a plánovaných výdajových toků. Primárně jsou tak financovány neopominutelné výdaje a veřejné služby, které představují nezbytnou podmínku zajištění chodu státu. V míře, o kterou bylo zkráceno inkaso výběru daně, však dochází k úniku prostředků, které není možné využít pro podporu některých dalších veřejných služeb a ve prospěch jiných veřejně prospěšných investic. Toto snížení navíc poznamenává politiku státního plánování z hlediska nastavení objemu prostředků investovaných státem do budoucna a nevyhnutelně způsobuje plánování výdajů státu v nižší míře, než by tomu bylo za stavu zajišťujícího plný odvod těchto prostředků.

Současně se považuje za nutné aktivně zamezit faktickému znevýhodnění těch daňových subjektů, které plní daňové povinnosti a uskutečňují odvod předepsaného inkasa v souladu se zákonem. Stávající prostředí umožňuje skrze nemožnost zajištění dostatečné kontrolní kapacity správců daně vzhledem k množství podnikatelských subjektů vybraným daňovým subjektům jednat v rozporu se zákonem. Není proto možné poctivým daňovým subjektům zaručit úplnou rovnost ochrany vlastnického práva ve smyslu čl. 11 zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, když obcházením daňové povinnosti dochází k obohacení nepoctivých subjektů o neodvedené prostředky. Nepoctivým subjektům tak nelze zcela zabránit ve vzniku této neoprávněné majetkové výhody získané na úkor řádných daňových poplatníků.

Přijetím systému evidence vybraných tržeb a získáním komplexního přehledu správce daně o vybraných aspektech stanovených majetkových toků povinných subjektů lze výše zmíněným nežádoucím stavům v maximální možné míře zabránit. Proto se navrhuje přijmout příslušnou právní úpravu ve formě zákona o evidenci tržeb a zřídit pro daňové účely evidenci tržeb o vybraných platbách tak, aby u vybraných žádoucích skupin poplatníků byla nastolena reálná rovnost v plnění daňové povinnosti a na straně státního rozpočtu do budoucna

u relevantních daní zajištěn výběr inkasa v míře odpovídající reálné daňové povinnosti. Navrhovanou úpravu je vhodné přijmout v nejbližším možném termínu, avšak tak, aby byla zajištěna dostatečná legisvakantní lhůta. Proto je navrhovaná účinnost vázána s dostatečným odstupem na vyhlášení. Předpokládá se počátek roku 2016.

#### **4. Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem**

Základní meze pro uplatňování zákona o evidenci tržeb stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zákon o evidenci tržeb je plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky a garantuje dodržování základních lidských práv a svobod.

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Kromě toho je nutno dbát i mezi vyplývajícími z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Právní úprava v zákoně o evidenci tržeb má zákonnou formu, je tak vyhověno požadavku čl. 4 odst. 1 Listiny.

Navrhovaná právní úprava zákona o evidenci tržeb je taktéž v souladu s principem zákazu retroaktivity neboli zákazu zpětné působnosti zákona, kdy se nejedná o revizi právních vztahů, které již nastaly. Změna se bude na adresáty právních norem uplatňovat až do budoucna, resp. od účinnosti nového zákona.

K řešení intertemporality, jak je též výše uvedená problematika nazývána, dochází zpravidla v přechodných ustanoveních právních předpisů. V nálezu Ústavního soudu ČSFR Pl. ÚS 78/92, který se zabývá retroaktivitou právních norem, se uvádí dva možné způsoby jejího řešení. Prvním je konstatování, že právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti nového zákona, se řídí podle dosavadních právních předpisů. Druhým pak konstatování, že od nabytí účinnosti nového zákona se při vztazích vzniklých podle dosavadních právních předpisů, řídí jejich vznik dosavadní právní úpravou a jejich obsah novou právní úpravou. V předkládaném zákoně o evidenci tržeb se problematika intertemporality řeší způsobem, který je v souladu s ústavním pořádkem, a to díky odpovídajícímu přechodnému ustanovení, které zajišťuje, že evidenci tržeb budou podléhat pouze tržby realizované po účinnosti zákona o evidenci tržeb.

Ke kolizi ústavních principů resp. zásahu do důvěry občanů v právo Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 21/96 uvádí: „Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy nemůže být věcí nahodilou nebo věcí libovůle [...] dochází k tomu v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu [...] při posouzení způsobu legislativního řešení intertemporality tudíž sehrává svou roli nejen míra odlišnosti nové a staré právní úpravy, nýbrž i společenská naléhavost zavedení nové právní úpravy“. V případě právní úpravy evidence tržeb se nejedná o nahodilý krok zákonodárce, ale o systémovou změnu, která je ve veřejném zájmu a zároveň je společensky naléhavá.

Nový zákon o evidenci tržeb není v rozporu s principem legitimního očekávání a právní jistoty. Ústavní soud České republiky se již mnohokrát zabýval těmito principy v rámci své rozhodovací pravomoci. V této oblasti je Ústavní soud názoru, že příliš časté změny právní úpravy oslabují právní jistotu občanů a věrohodnost státu samého. Na druhé straně však nelze zákonodárci upřít právo nově upravit společenské vztahy všude tam, kde to pokládá

za potřebné a účelné z hlediska veřejného zájmu a pokud tím nejsou ohrožena základní práva a svobody občanů (srov. Pl. ÚS 17/96, IV ÚS 814/06). Proto, došlo-li k zásahu do legitimního očekávání, je nutno zkoumat, zdali byl tento zásah podmíněn existencí veřejného zájmu (srov. Pl. ÚS 2/02). V této souvislosti je tedy nutno konstatovat, že veřejný zájem na nové právní úpravě evidence tržeb by měl převýšit případně vzniklý zásah do legitimního očekávání ostatních subjektů.

Nový zákon neruší ani neznemožňuje realizaci sociálních práv. Je proto možné přijmout závěr, že právní úprava evidence tržeb v zákoně o evidenci tržeb by z hlediska požadavků ústavního pořádku obstála.

Navržená úprava sankčních mechanismů vyhovuje ústavním požadavkům. Předpokládané druhy trestů ukládaných za správní delikty a přestupky, tedy napomenutí, pokuty rozrůzněné dle druhu správního deliktu, či přestupku bez minimální výše s nejvyšší maximální přípustnou výší 500 000 Kč, dočasné uzavření provozovny a zákaz podnikání vyhovují základním požadavkům kladeným na druh a výši sankcí stanoveným Listinou i Ústavou. Čl. 7 odst. 2 Listiny stanoví: „Nikdo nesmí být mučen ani podroben krutému, nelidskému nebo ponižujícímu zacházení nebo trestu.“ Tato obecná norma je konkretizována zákazem trestu smrti obsaženým v čl. 6 odst. 3 Listiny. Z hlediska přípustnosti zásahu do integrity osobnosti je nutné vyhovět zejména čl. 10 odst. 1 Listiny, který ukládá: „Každý má právo, aby byla zachována jeho lidská důstojnost, osobní čest, dobrá pověst a chráněno jeho jméno.“ S ohledem na vymezený rozsah výše ukládaných pokut je více než vhodné zmínit a následovat závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. srpna 2002, ve kterém Ústavní soud ve vztahu k zákonnému vymezení minimální výše pokut konstatoval: „Zákonem stanovená minimální výše pokuty musí být nastavena tak, aby umožňovala alespoň do určité míry zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa, v daném případě tak, aby uložení pokuty, byť i v minimální výši, nemělo pro delikventa likvidační účinek, případně aby nezpůsobovalo, že podnikatelská činnost po značné (několikaleté) časové období ztratí jakýkoliv smysl. Není-li respektována tato zásada, jedná se o takový zásah do majetkových práv jednotlivce, jež vzhledem ke své intenzitě představuje porušení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod. Současně zakládá porušení čl. 1 Listiny, neboť způsobuje zásadní nerovnost subjektů v oblasti sociální.“ Dále je nutné vyjít z v praxi ustáleného předpokladu, že nastavení maximální výše pokuty samo o sobě neznamená možnost pravidelného ukládání pokuty v maximální výši, ale má podporovat potenciál ukládajícího orgánu k diferenciaci skutečně uložené pokuty s ohledem na závažnost skutku a okolnosti konkrétního případu, vč. majetkových poměrů pachatele, jak bylo vysloveno Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/02 ze dne 9. března 2004: „Ústavní soud nechápe rovnost jako absolutní, nýbrž jako relativní (a nadto akcesorickou ve vztahu k jiným základním právům a svobodám). S pojmem relativní rovnosti úzce souvisí pojem přiměřenosti zásahu do základních práv. Z charakteru pokuty jako majetkové sankce nutně vyplývá, že má-li být individualizovaná a přiměřená, musí reflektovat i majetkové poměry potrestaného. Stejná výše pokuty uložená majetnému se bude jevit jako směšná a neúčinná, zatímco v případě postihu nemajetného může působit drakonicky a likvidačně. Není tedy porušením principu relativní rovnosti, když dvěma osobám v různých situacích bude uložena pokuta v různé výši, byť by jediným rozdílem jejich situace měly být právě rozdílné majetkové poměry. Kritérium zkoumání majetkových poměrů delikventa při úvaze o výši ukládané pokuty je nezbytné a komplementární - nikoli ovšem proto, že vysoké pokuty by byly nevymahatelné, ale vzhledem k riziku „likvidačního“ účinku nepřiměřeně vysoké pokuty. Pokuta jakožto trest musí být diferencovaná, aby efektivně působila jako trest i jako odstrašení (individuální a generální prevence).“ S ohledem na procesní kautely je nezbytné dostat čl. 36 odst. 1

Listiny: „Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“ Obdobná procesní kautela vyplývá z čl. 4 Ústavy: „Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“ Podle nároků kladených na sankční právní úpravu výše nastíněnými ústavními normami je možné konstatovat, že navržená zákonná úprava ukládání sankcí v souvislosti s evidencí tržeb je plně v souladu s ústavním pořádkem.

V rámci mezinárodní komparace je vhodné též upozornit na ústavní stížnost při zavádění „fiskalizace“ v Chorvatské republice, která spočívala v ochraně údajů v rámci advokátního tajemství. V dané kauze původci stížnosti argumentovali narušením tohoto významného prvku své profese, a to díky „fiskalizaci“. Chorvatský ústavní soud však toto narušení neshledal, a to s odkazem na fakt, že obsahem pravidelného on-line reportování není žádný údaj, který by vedl k rozkrytí tohoto tajemství. Nejcitlivějším údajem tohoto typu je částka, která byla za advokátní služby poskytnuta, nicméně tato částka není uvedena do kontextu toho, zač a od koho plyne. Z tohoto důvodu k narušení advokátního tajemství nedochází. Stejným způsobem lze argumentovat i v rámci českého právního řádu.

Navrhovaná právní úprava evidence tržeb je tak z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu k této problematice.

## **5. Soulad navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána**

Mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky podle čl. 10 Ústavy (vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen též v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy.

Za současného stavu existují mezinárodní ujednání, která mají vliv na daňový režim transakcí s některými subjekty. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb.) v oblasti daní a jiných povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Ferrazzini proti Itálii. Podle tohoto rozsudku daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a vyměření daňové povinnosti nepředstavuje řízení o občanských právech a závazcích a nevztahuje se na ně čl. 6 odst. 1 Úmluvy, který zaručuje spravedlivé projednání sporů o občanská práva nebo závazky.

V této souvislosti je nutné dostát požadavkům kladeným článkem 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě, týkajícím se ochrany majetku, který státům umožňuje ukládat povinnosti spočívající v placení daní, poplatků nebo pokut s tím, že je nutné dostát kautelám obsaženým ve zde jmenovaných omezeních, spočívajících v nutnosti naplnění podmínky zákonnosti, legitimacy a proporcionality. Podmínka *zákonnosti* je naplněna tím, že zásah je v případě předkládaného návrhu zákona stanoven právním předpisem, který odpovídá podstatným vnitrostátním požadavkům z hlediska ústavnosti, je dostupný (předpis bude vyhlášen ve Sbírce zákonů a

podstatné aspekty ukládaných povinností nejsou ponechávány na právním textu, který vykazuje znak snížené dostupnosti) a předvídatelný (předkládaná zákonná ustanovení vykazují jednoznačnost formulace daňové povinnosti a je vyloučen zpětný účinek zákona při vymezování povinností soukromých subjektů) a obsahuje též záruky proti svévolnému uplatňování (dotčenému subjektu je s ohledem ke všem aspektům působení předkládané úpravy na jeho právní sféru ponechána skutečná možnost předložit veškeré argumenty ohledně údajně nesprávného uplatňování daňového předpisu k posouzení nezávislému orgánu – tedy uplatnění ochrany u nezávislého soudu ve správním soudnictví). Podmínka *legitimity* je rovněž naplněna, neboť zásah v souladu s věcným záměrem sleduje legitimní cíl v obecném zájmu. Konečně je splněna i podmínka *proportionality*, když jedinec není s ohledem na vyčíslení předpokládaných nákladů nucen nést individuální břemeno, jež by bylo možné označit za nadměrné, tedy takové, které by ohrožovalo jeho samotnou existenci v rovině majetkových poměrů (zejména s ohledem na hrozbu ukončení podnikání či úpadku) a zákonem zaváděná opatření jsou z těchto hledisek pro adresáty povinností únosná.

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat též slučitelnost s článkem 13 Úmluvy, jehož obsahem je záruka práva na účinný vnitrostátní prostředek nápravy, vč. možnosti domáhat se náhrady škody a nemajetkové újmy, která byla porušením základního práva chráněného Úmluvou způsobena a to ze stejných důvodů, ze kterých je vyhověno požadavku na vyloučení svévole v rámci naplnění podmínky zákonnosti na poli článku 1 Protokolu č. 1.

Uvedená právní úprava vyhovuje též požadavkům článku 14 Úmluvy, který zakazuje diskriminaci, neboť návrh zákona přímo nezakládá normy působící rozdílné zacházení založené na identifikovatelném znaku či „postavení“, kdy by mohlo dojít buď k rozdílnému zacházení s osobami, které se nacházejí v obdobném či srovnatelném postavení, nebo ke stejnému zacházení s osobami, které se v relevantních aspektech nacházejí v rozdílném postavení. Normy obsažené v návrhu zákona vycházejí v aspektech rozlišování (zejména ve vztahu k obsaženým zmocněním k úpravě vybraných aspektů podzákonnými právními předpisy) z objektivních důvodů.

Navrhovaná právní úprava je tedy v souladu s mezinárodními smlouvami o lidských právech, zvláště s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), a to zejména s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

Nová právní úprava tak bude zajišťovat plnění všech závazků, které se na upravovanou oblast vztahují a které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů.

Návrh zákona nezasahuje do aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Lze konstatovat, že návrh zákona o evidenci tržeb je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

## **6. Soulad navrhovaného řešení se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii**

Návrh zákona o evidenci tržeb je plně slučitelný s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115

Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) stanovuje, že „Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“ Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii světovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

Kromě článku 115 SFEU jako základu pro harmonizaci v oblasti přímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU, 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem EU. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

Navrhovaná právní úprava byla hodnocena rovněž v kontextu právních aktů EU směřujících k podpoře malých a středních podniků, zejména ve vztahu k sdělení Komise ze dne 25. června 2008 „Zelenou malým a středním podnikům – „Small Business Act pro Evropu“ (KOM(2008)0934)(dále jen „Small Business Act“). Lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava v souladu s touto iniciativou nesnižuje konkurenceschopnost malých a středních podniků, a že v souladu se Small Business Act směřuje k tomu, aby odstranila nerovné tržní podmínky spočívající v neoprávněné konkurenční výhodě subjektů, které nepříznávají daně. Navrhovaná právní úprava, potažmo zvolený model evidence tržeb je koncipován tak, aby dopady jakož i míra administrativní náročnosti odpovídaly velikosti podnikání. Tuto skutečnost lze vnímat jako významné pozitivum zvoleného technického řešení. Na rozdíl od registračních pokladen (zvolených k evidování tržeb v řadě evropských států (Belgie, Švédsko, Slovensko, atp.)), které vyžadují pokladnu certifikovanou státními orgány a tím omezují možnost volby a potažmo cenu pokladního zařízení, jde model evidence tržeb cestou otevřeného technického řešení. Otevřené hardwarové a softwarové řešení pokladen v souladu se Small Business Act umožňuje podnikateli zvolit z nabídky na trhu takové technické řešení, které je svou administrativní náročností, jakož i náklady na pořízení, přímo úměrné velikosti jeho podnikatelské činnosti (podrobněji viz níže).

V návaznosti na požadavky Small Business Act co do rychlejší reakce správních orgánů a co nejjednodušší komunikace povinných subjektů, byla ve vztahu k přihlášení k povinnosti a vydání autentizačních údajů zvolena cesta elektronické správy (e-government) prostřednictvím vybudování webového portálu, který bude sloužit ke správě požadavků a poskytování informací ve vztahu k systému evidence tržeb.

V neposlední řadě lze ve vztahu ke Small Business Act konstatovat, že navrhovaná právní úprava odpovídá požadavku minimalizovat dobu nutnou k započítání podnikatelské činnosti, a proto z evidenční povinnosti vyjímá období do přidělení daňového informačního čísla a bezprostředně poté. Ačkoliv je daňové informační číslo základním parametrem evidence tržeb, může podnikatelská činnost započít i přesto, že doposud nebylo přiděleno.

Navrhovanou právní úpravu je možné vyhodnotit též co do požadavku článku 107 SFEU neposkytovat veřejnou podporu zvýhodněním určitých podniků nebo odvětví výroby a tím ovlivňovat obchod mezi členskými státy.

Tím, že bude povinnost evidovat tržby stanovena napříč trhem, nelze v takovém opatření spatřovat naplnění znaků veřejné podpory a lze konstatovat, že uvedené opatření nezvýhodňuje ani nediskriminuje žádnou skupinu podnikatelů.

Předkládaná právní úprava byla vyhodnocena i ve vztahu k povinnostem plynoucím ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/34/ES ze dne 22. června 1998, o postupu při poskytování informací v oblasti norem a technických předpisů (dále také notifikační směrnice). Směrnice 98/34/ES sice vylučuje ze své působnosti předpisy daňové, nicméně nikoli absolutně a za určitých okolností lze opatření v návrhu zákona považovat za jiný požadavek dle čl. 1 odst. 4 notifikační směrnice. Čl. 1 odst. 11 třetí odrážka pod technické předpisy, které mají být notifikovány dle směrnice, zahrnuje rovněž (mj.) jiné požadavky, které souvisejí s daňovými opatřeními, ovlivňujícími spotřebu výrobků nebo služeb tím, že vyzývají ke shodě s těmito jinými požadavky. Povinnosti, zejména s ohledem na časové nároky kladené na legislativní proces, byly předmětem posouzení, a to včetně stavu právní regulace. Ze získaných poznatků byly učiněny závěry, které budou základem pro další postup v jednáních s Komisí.

V daném případě se jeví nejvhodnější, aby byl návrh zákona notifikován jako „fiskální opatření“ (tedy nikoliv jako „technické opatření“, které vyžaduje uplatnění 3měsíční odkladné lhůty). V tomto směru vycházelo Ministerstvo financí zejména z informací o notifikaci u obdobných projektů na Slovensku, kde notifikace tzv. virtuálních pokladnic (obdobu elektronické evidence) byla fiskální notifikací, a v Chorvatsku, kde identický systém jako je navrhovaný, nebyl notifikován vůbec.

## **7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy**

V souvislosti s navrhovaným zákonem o evidenci tržeb lze očekávat vznik nákladů na straně státního rozpočtu i na straně vybraných soukromých subjektů. Výše vstupních nákladů souvisejících se zavedením elektronické evidence tržeb vč. nákladů na vybudování systému a nákladů spojených s jeho bezproblémovým náběhem (hardware, software, infrastruktura, modul pro úctenkovou loterii atp.) je odhadována cca 370 mil. Kč. Ministerstvo financí předpokládá, že v zadávacích řízeních „vysoutěží“ nižší cenu.

Provozní náklady po spuštění IT systému jsou odhadovány ve výši cca 170 mil. Kč ročně. V této sumě je započtena údržba systému, náklady na certifikační autoritu, na provoz service desk, zabezpečení a další standardní provozně technické náklady. Ostatní náklady spojené s provozem systému evidence tržeb (zřízení a provoz technických modulů sloužících k umožnění účasti veřejnosti na kontrole dodržování povinnosti evidence tržeb - centra pro komunikaci prostřednictvím textových zpráv za využití mobilního telefonu za účelem ověření platnosti jedinečného kódu transakce obsaženého na vystavené účtence, volitelné vyšší zabezpečení systému pro uživatele, vybavení kontrolních pracovníků, kontrolní nákupy atd.) by měly činit cca 70 mil. Kč/ročně. Bez zabezpečení řádné kontroly a vymáhání přijatého opatření lze očekávat snížení jeho efektivity. V počátcích projektu (zejména v letech 2015, 2016) lze navíc v souvislosti se zavedením systému evidence tržeb očekávat náklady na služby pro veřejnost, především na PR a call centrum, které se budou pohybovat okolo 60 mil. Kč ročně. Vedlejšími efekty mohou být dále například snížení administrativního zatížení podnikatelů prostřednictvím lepšího cílení a efektivity daňových kontrol na rizikové subjekty a do budoucna i další zjednodušení např. revize některých statistických zjišťování apod.

Na straně povinných subjektů jsou díky zvolenému řešení náklady minimalizovány. Vynaložení nákladů na straně státního rozpočtu bude vyváжено předpokládaným zvýšením daňového inkasa, potvrzeného zkušeností z Chorvatska.

### **7.1. Náklady**

#### **7.1.1. Náklady veřejné správy na technické vybavení**

Z hlediska technických nároků je nutné primárně zohlednit nároky kladené na pořízení technického vybavení.



Jedná se o zřízení datového úložiště a zajištění ostatního technického zázemí. Ve vztahu ke zřízení datového úložiště lze v případě využití stávajících kapacit (např. Státní tiskárny cenin) očekávat nutnost vynaložení nákladů v minimální výši. U ostatního technického zázemí je možné předpokládat vznik nákladů na několika úrovních.

Podstatnou položkou jsou náklady spojené se založením systému umožňujícího přenos předepsaných údajů v podobě dat skrze trvalé elektronické spojení mezi povinnými subjekty a správcem daně. Přitom cena výsledného řešení je úměrná použité přenosové technologii a plánované kapacitě systému z hlediska počtu datových zpráv od povinných subjektů a od správce evidence, které bude systém v limitním případě způsobilý za stanovenou dobu pojmout, aniž by došlo k jeho přetížení. Při předpokládané intenzitě zatížení odvislé od trvalého provozu s výchyly povahy nárazového zatížení (tzv. „špička“) ohledně 5000 inkas za sekundu (18 milionů inkas za hodinu) je maximální výše vstupních nákladů souvisejících se zavedením elektronické evidence tržeb vč. nákladů na vybudování systému a nákladů spojených s jeho bezproblémovým náběhem (hardware, software, infrastruktura, modul pro účtenkovou loterii atp.) odhadována do cca 370 mil. Kč. Ministerstvo financí předpokládá, že v zadávacích řízeních „vysoutěží“ nižší cenu.

Provozní náklady po spuštění IT systému jsou odhadovány ve výši cca 170 mil. Kč ročně. V této sumě je započtena údržba systému, náklady na certifikační autoritu, na provoz service desk, zabezpečení a další standardní provozně technické náklady. Ostatní náklady spojené s provozem systému evidence tržeb (zřízení a provoz technických modulů sloužících k umožnění účasti veřejnosti na kontrole dodržování povinnosti evidence tržeb - centra pro komunikaci prostřednictvím textových zpráv za využití mobilního telefonu za účelem ověření platnosti jedinečného kódu transakce obsaženého na vystavené účtence, volitelné vyšší zabezpečení systému pro uživatele, vybavení kontrolních pracovníků, kontrolní nákupy atd.) by měly činit cca 70 mil. Kč/ročně. Bez zabezpečení řádné kontroly a vymáhání přijatého opatření lze očekávat snížení jeho efektivity. V počátcích projektu (zejména v letech 2015, 2016) lze navíc v souvislosti se zavedením systému evidence tržeb očekávat náklady na služby pro veřejnost, především na PR a call centrum, které se budou pohybovat okolo 60 mil. Kč ročně.

### **7.1.2. Administrativní náklady veřejné správy**

Cílem je dosáhnout realizace navržené úpravy za nejvyššího možného využití stávajících orgánů a jejich personálních zdrojů. I přesto je u administrativního zázemí možné očekávat náklady určité výše vzniklé na základě požadavku na zajištění dodatečných personálních zdrojů participujících na vyřizování té agendy založené zněním zákona o evidenci tržeb, která nebude probíhat prostřednictvím automatických systémů (v tomto směru se jedná zejména o kontrolu dodržování uložených povinností a ukládání sankcí, vybrané aspekty přidělování autentizačních údajů a některé další procesy). Jednalo by se o cca 400 pracovníků Finanční a Celní správy. Tito pracovníci budou zabezpečovat zejména kontrolní činnost v terénu, která je klíčovým prvkem, a bez které by efektivita celého systému byla podstatně snížena.

Je možné také předpokládat dodatečné standardní náklady na zajištění potřebného administrativního materiálu netechnické povahy (evidenční materiály, korespondence atd.). Tyto náklady však budou marginální.

### **7.1.3. Náklady na technické vybavení u soukromých subjektů**

U povinných subjektů mohou vzniknout jednorázové náklady na pořízení technického vybavení (HW a SW). V této souvislosti se jeví jako nezbytné podotknout, že:

- části povinných subjektů přímé náklady nevzniknou, neboť jejich stávající pokladní zařízení je po upgradu pro evidenci tržeb použitelné a náklady na upgrade jsou součástí již

uzavřených servisních smluv; např. společnost KONZUM d. d. jako největší maloobchodní řetězec v Chorvatsku vyčíslila své celkové náklady na zavedení elektronické evidence tržeb na 5 EUR (na pořízení certifikátu); veškeré náklady na úpravu SW nesla dodavatelská firma v rámci standardní úpravy SW – „Software Maintenance Agreement“; obdobnou situaci lze očekávat i u části subjektů na českém trhu, a to bez ohledu na jejich velikost,

- část povinných subjektů disponuje pokladními zařízeními, které jsou schopné zajistit evidenci tržeb po provedené úpravě; nebude tak muset investovat do nového pokladního zařízení a pouze dojde k úpravě stávajícího zařízení; zde se náklad na úpravu může pohybovat v řádech jednotek tisíc korun, místy i desítek tisíc korun; náklady se mohou, a zcela jistě budou, subjekt od subjektu lišit (dle velikosti subjektu, nároků, ale i dle typu smlouvy s dodavatelem softwarového řešení, dále se také může odvíjet od místa podnikání, počtu pokladen, atp.),
- část povinných subjektů používá zařízení, které nebude moci využít – v tom případě náklad odpovídá pořizovací ceně zařízení,
- zbývající část povinných subjektů doposud nedisponuje žádným pokladním zařízením a v tomto případě bude náklad rovněž odpovídat pořizovací ceně zařízení.

V případě nezbytnosti pořídit nové pokladní zařízení lze předpokládat, že v návaznosti na zkušenosti z Chorvatska tržní prostředí efektivně a s minimálními cenami vyplní poptávku podnikatelů po systémech pro evidenci tržeb (pokladní systémy, tiskárny, internetové připojení). Příklady z Chorvatska:

- základní pokladnu pro nejmenší prodejce kompletně připravenou pro fiskalizaci lze pořídit od cca 5 700 Kč nebo lze pronajmout komplexní řešení, včetně datového připojení, od cca 500 Kč/měsíčně;
- pro středně velké prodejce lze na trhu koupit řešení již od 9 000 Kč; to se jedná o koupi kompletního nového vybavení, u řady podnikatelů lze však použít i stávající hardware (počítač s tiskárnou, tablet, atp.) a jen ho patřičně dovybavit; na trhu lze najít i nejjednodušší software, který je nabízen ke stažení zdarma.

S náběhem elektronické evidence tržeb lze očekávat, že jednotliví poskytovatelé připojení budou nabízet cenově dostupná řešení. U větších subjektů využívajících propojené pokladní systémy lze předpokládat mnohem lepší vybavenost po technické stránce. Nicméně náklady se mohou a zcela jistě budou subjekt od subjektu lišit, o čemž svědčí i praktické zkušenosti z Chorvatska.

Opakované náklady budou na straně povinných subjektů v souvislosti s úhradou služeb internetového připojení, v některých případech lze rovněž očekávat jednorázové náklady spojené se zřízením tohoto připojení.

Dodatečné náklady specifické povahy (pořízení datových nosičů, paměti aj. médií, korespondenční či cestovní náklady apod.) mohou vznikat v souvislosti s vedením evidence tržeb ve zjednodušeném režimu.

U ostatních (fyzických a právnických) osob lze očekávat, že výsledkem opatření přijatých v souvislosti se zákonem o evidenci tržeb může být zvýšení spotřebitelských cen, které povede ke vzniku souvisejících dodatečných nákladů na straně odběratelů. Rovněž je v této souvislosti vhodné přiklonit se ke zvýšené odpovědnosti subjektů veřejného práva za to, aby s využitelnými prostředky získanými dodatečným daňovým inkasem bylo naloženo způsobem, který bude v souladu s veřejným zájmem, mj. zejména se zájmem takto zatížených daňových poplatníků.

Je na místě zmínit skutečnost, že u některých subjektů se lze setkat i se snahou nadhodnotit očekávané náklady např. i s ohledem na povinnosti plynoucí podnikatelům z jiných důvodů či předpisů, které nesouvisejí s evidencí tržeb, včetně snahy upgradovat si vlastní vybavení a prezentovat související náklady jako náklady vyvolané povinnostmi evidence tržeb danou státem.

#### **7.1.4. Snížení sazby DPH pro segment služeb v oblasti restaurací a pohostinství**

V oblasti pohostinství a restauračních služeb se předpokládá nejvyšší relativní výskyt nepřiznaných tržeb. Při zavedení elektronické evidence tržeb na tento segment ekonomiky by tak hypoteticky mohlo dojít k nárůstu cen minimálně o DPH, což by zatížilo běžné spotřebitele. Nárůst cen by zejména v některých regionech mohl vyvolat zvýšení míry nezaměstnanosti, přestože v celonárodním měřítku takový vliv díky velikosti tohoto tržního segmentu neočekáváme. Na základě výše uvedeného bude minimalizován případný negativní efekt. Na služby restaurací a pohostinství, které nezahrnují prodej nápojů s obsahem alkoholu, bude zavedena sazba ve výši 15 % místo současných 21 %. Tato forma kompenzace bude mít negativní rozpočtový dopad na příjmy veřejných rozpočtů oproti stávajícímu stavu ve výši cca 0,5 mld. Kč. Vzhledem k pozitivním rozpočtovým dopadům, dopadům na zaměstnanost i efektu ochrany občanů před skokovým nárůstem cen je tento náklad velmi nízký a celkové pozitivní rozpočtové dopady na příjmy z realizace elektronické evidence tržeb ho výrazně převyšují.

#### **7.1.5. Sleva na dani z příjmů**

Náklady na elektronickou evidenci tržeb budou moci být uplatněny v základu daně. V případě fyzických osob se uvažuje o zavedení speciální slevy, která bude uplatňována u poplatníka evidujícího tržby. Výše slevy bude stanovena paušální částkou. Zavedení slevy by bylo formou kompenzace za pořízení nezbytných elektronických zařízení pro nejmenší podnikatele (fyzické osoby), kteří podle dostupných analýz v současné době pokladní zařízení ještě nevyužívají k běžnému výkonu své ekonomické činnosti v tak velké míře.

#### **7.1.6. Zvýšení zdanění u poplatníků neodvádějících řádně daně**

Za situace zvýšené transparentnosti transakčních toků a doprovodných informací oproti současnému stavu lze předpokládat, že pro daňové subjekty bude demotivující pokoušet se svou daňovou povinností za stálého rizika působení důkazní síly správce daně obcházet. V neprospěch činnosti daňových subjektů, které se budou i nadále pokoušet obraz o své daňové povinnosti zkreslit, bude působit spolehlivý informační tok založený navrženými systémovými opatřeními.

Z uvedených skutečností lze dovodit, že důsledkem působení těchto faktorů bude vznik nákladů v podobě zvýšení reálného zdanění oproti současnému stavu u poplatníků, kteří svou daňovou povinností za současné praxe obcházejí. Přitom míra tohoto zvýšení bude odpovídat nárůstu daňového inkasa způsobenému přijetím navržených opatření. Zde je nezbytné podotknout, že tyto náklady jsou pro finanční dopad zavedení systému evidence tržeb zcela irelevantní, neboť nedochází ke změně hmotného práva (rozsahu a konstrukčních prvků daní) a reálné zdanění, tj. to, které by mělo být v souladu s daňovými předpisy odvedeno, se pro daňový subjekt nemění.

V tomto kontextu je však třeba zmínit, že tento efekt obecně mají veškeré nástroje vedoucí k zefektivnění výběru daní.

## 7.2. Přínosy

### 7.2.1. Narovnání neoprávněné konkurenční výhody poplatníků řádně neodvádějících daně

V souvislosti se zavedením systému evidence tržeb lze očekávat přínos na straně poplatníků, kteří za stávající právní úpravy řádně plní své daňové povinnosti spočívající v reálném srovnání jejich postavení s poplatníky, kteří svou daňovou povinnost zkracují a tímto postupem získávají neoprávněnou výhodu v podobě ušetřených prostředků, které mohou volně použít v souboji s konkurencí.

Celkovou výši uvedeného přínosu u všech poplatníků plnících daňové povinnosti lze vyčíslit součtem přínosů jednotlivých poplatníků, které by bylo nutné určit s ohledem na individuální poměry u každého „řádného“ daňového poplatníka.

### 7.2.2. Zvýšení inkasa veřejných rozpočtů

Se zavedením systému evidence tržeb dojde k zajištění dosud bezprecedentní úrovně přehledu správce daně o skutečnostech, které jsou rozhodné pro správné vyměření a stanovení daně, a od nichž se odvíjí výsledná výše odvedeného daňového inkasa. Přitom správci daně bude poskytnut nejen zdroj informačních podnětů, ale zároveň zdroj spolehlivých důkazních prostředků rozhodných pro efektivní vedení daňových řízení.

Správci daně tak budou ve zvýšené míře dostupné nejen informace rozhodné pro určení výše stanovené daně, nýbrž též informace relevantní při rozhodování o porušení daňových povinností.

Jako hospodářský dopad přijetí zákona o evidenci tržeb lze z uvedených důvodů očekávat zvýšení výběru daňového inkasa v řádech jednotlivých procent až desítek procent (např. po zavedení obdobného systému v Chorvatské republice deklarovaly vybrané skupiny daňových subjektů oproti minulým zdaňovacím obdobím o 50% vyšší objem zdanitelných plnění).

Hlavní očekávaný přínos kromě obtížně měřitelného narovnání tržního prostředí spočívá ve vyšším daňovém inkasu.

<b>DOPADY ZAVEDENÍ ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB – dle sektoru</b>	<b>Předpokládaný nárůst tržeb*</b>	<b>Předpokládaný nárůst tržeb (v mld. Kč)</b>
Maloobchod, kromě motorových vozidel	9,3 %	104,5
Stravování a pohostinství	27,0 %	16,1

*Zdroj: ADIS, vlastní propočty MF*

*Poznámka: předpokládaný nárůst tržeb byl prozatím odvozen od chorvatských zkušeností se zavedením elektronické evidence tržeb, kdy v sektoru maloobchodu vzrostly tržby o 13,9 % a v sektoru stravování a pohostinství o 40,5 %. Tyto hodnoty byly přizpůsobeny podmínkám České republiky.*

### Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů

#### Akruální celoroční dopady EET v mld. Kč

Daň z přidané hodnoty	5,5
Daň z příjmů právnických osob	2,0
Daň z příjmů fyzických osob - z příznání	5,0
<b>Celkem</b>	<b>12,5</b>

Při současném zastoupení plátců DPH v těchto dvou sektorech a při aplikaci průměrné sazby DPH za rok 2013 lze očekávat, že dodatečný příjem na DPH za sektor maloobchod, kromě motorových vozidel (NACE 47), by mohl činit cca 4,9 mld. Kč a za sektor stravování a pohostinství (NACE 56) by dodatečný příjem na DPH mohl činit 0,8 mld. Kč. Celkový reálně dosažitelný dodatečný příjem z DPH a daně z příjmu pouze za dva výše uvedené sektory by tak mohl být cca 12,5 mld. Kč.

## **8. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů**

Navrhovaná úprava nenaruší ochranu soukromí a osobních údajů. Návrh zákona nezakládá nové zpracování osobních údajů; ze strany orgánů Finanční správy nejsou de facto vyžadovány žádné údaje, ke kterým Finanční správa nemá přístup již nyní; mění se pouze způsob sběru údajů, data nebudou ze strany poplatníka poskytovány ex-post jako v případě daňového přiznání, ale on-line v reálném čase. Systém evidence tržeb je vnímán jako nový nástroj správy daní. Z toho důvodu se pohybuje v procesním režimu daňového řádu a pro účely posouzení rozsahu vlivu na ochranu soukromí a osobních údajů vychází z § 9 daňového řádu. Ustanovení § 9 daňového řádu stanoví oprávnění správce daně shromažďovat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Toto ustanovení je pro účely evidence tržeb plně aplikovatelné. Vyjma daňového identifikačního čísla se jedná o údaje, jejichž prostřednictvím je charakterizována podnikatelská činnost subjektu, nikoliv subjekt jako takový. Lze konstatovat, že subjekt lze určit nebo považovat za určitelný pouze podle daňového informačního čísla. Samotný údaj o provozovně, pokladně, pořadovém čísle účtenky (navíc vše vyjádřeno formou číselného kódu) bez dalšího nevede k určitelnosti subjektu. Stejně tak další údaje, které budou zasílány nebo obsaženy na účtence, tj. datum a čas přijetí tržby/vystavení účtenky, celková částka tržby, bezpečnostní kód poplatníka, podpisový kód poplatníka, určení, v jakém režimu se tržba eviduje. Pro úplnost se jeví jako vhodné podotknout, že údaje o provozovně či pokladně jsou zpravidla i součástí dokladu vystaveného na základě žádosti zákazníka dle zákona o ochraně spotřebitele nebo živnostenského zákona, i ve vztahu k této povinnosti lze konstatovat, že se nejedná o údaje, které by byly poskytovány nově, ať už Finanční správě nebo zákazníkovi.

Veškeré údaje vyžadované po subjektech se budou týkat oblasti související s výkonem podnikatelské činnosti a budou chráněny daňovou mlčenlivostí.

Data budou získávána prostřednictvím zabezpečeného kanálu a následně ukládána. Získaná data jsou neveřejná, data bude mít k dispozici pouze Finanční správa a dotčený subjekt. Údaje budou uchovávány po dobu vymahatelnosti daňové povinnosti, ke které se vztahují. Připravované řešení bude tedy stát na obdobných principech a vysoké míře zabezpečení jako u stávajících systémů a procesů, včetně zabezpečení a nakládání s osobními údaji.

Nebezpečí neoprávněného přístupu nebo zneužití osobních údajů je velmi malé. Ojedinelé selhání může být způsobeno lidským prvkem, nicméně k databázi budou mít přístup pouze specializovaní pracovníci, kterých budou maximálně desítky. Riziko selhání lidského prvku nelze nikdy zcela eliminovat. Další potenciální nebezpečí lze spatřovat v napadení systému evidence tržeb zvenčí. Požadavek na odpovídající zabezpečení systému je součástí zadání budovaného systému.

## **9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)**

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

**a) Přiměřenost**

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících, nebo stávající kompetence ve stejném nebo upraveném rozsahu svěřuje jinému správnímu orgánu, který je schopen tyto kompetence vykonávat efektivněji, anebo zavádí kompetenci novou, a to pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány, přičemž míra diskrece je vzhledem k vymezení povinností (ať už zákonem nebo mezinárodní smlouvou) minimální.

**b) Efektivita**

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že ke kontrole a vynuucování splnění povinností stanovených zákonem bude příslušný správce daně z příjmů a orgány Celní správy České republiky. Tyto příslušné orgány obvykle disponují podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynuucování. Nástroje kontroly a vynuucování jsou upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Přitom při zajištění efektivity úpravy užitím kontrolních a vynuucovacích nástrojů se uplatní účelně nezbytná míra diskrece příslušných orgánů související s právní kvalifikací zjištěných faktických poznatků a případnou volbou v daném případě nejefektivnějšího postupu z hlediska uložení dodatečných povinností sankční povahy, který zajistí individualizaci aplikace sankční normy při zohlednění okolností konkrétního případu a jehož v praxi ověřeným výsledkem bude vyšší naplnění represivní a výchovné funkce přijatých vynuucovacích opatření.

**c) Odpovědnost**

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

**d) Opravné prostředky**

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého

správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

**e) Kontrolní mechanismy**

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užit mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní, resp. další dotčené působnosti současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti.

Pokud dochází k zavedení nových kompetencí orgánů veřejné správy, jsou potenciální korupční rizika, jež nejsou popsána výše, zohledněna ve zvláštní části důvodové zprávy.